UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**MÉTODOS DE CUSTEIO E SEUS PROPÓSITOS DE USO: ANÁLISE POR MEIO
DE ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Anderson Ferreira Pinzan

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo

2013

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dra. Silvia Pereira de Castro Casa Nova
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências

ANDERSON FERREIRA PINZAN

**MÉTODOS DE CUSTEIO E SEUS PROPÓSITOS DE USO: ANÁLISE POR MEIO
DE ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para obtenção do título de mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2013

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Pinzan, Anderson Ferreira

Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos / Anderson Ferreira Pinzan. – São Paulo, 2013.
126 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2013.
Orientador: Welington Rocha.

1. Contabilidade de custo 2. Estudo de caso 3. Métodos de custeio I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.42

**Dedico esta obra à Adriana
que me apoiou nos momentos
desta jornada; e com quem
compartilho momentos que
o dinheiro nunca poderá comprar.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus por ter me dado força nos momentos de adversidades, que não foram poucos durante esta jornada. Mãe, Rainha e Vencedora Três Vezes Admirável de Schoenstatt obrigado pela sua intercessão e proteção, sempre atendendo às minhas orações.

Ao Professor Dr. Welington Rocha, por me aceitar na orientação deste trabalho, proporcionando valiosas contribuições por meio das inúmeras discussões; sempre de portas abertas dividindo o seu tempo e, principalmente, por sua paciência.

Aos Professores Dr. Marcos Antônio de Souza e Diogo Toledo do Nascimento, agradeço pela participação na banca de qualificação, com suas arguições que resultaram em proveitosas contribuições.

Não posso esquecer-me da minha turma de Mestrado e Doutorado de 2010 no EAC. Não vou lhes tratar de maneira nominal, mas deixo aqui registrado meu apreço por todos vocês. Obrigado pela companhia de todos, nos momentos felizes que passamos na sala de aula, em nossos almoços e na reservada sala 15.

George e Carlos (Cadú), obrigado pela parceria nesta caminhada. Com certeza tivemos bons momentos que valerão boas lembranças.

Em meu retorno, tive a alegria de ser recebido pela turma do Doutorado da linha de Controladoria de 2011. Bacuna, Klebão, Rosi e Júlio, agradeço a vocês os bons papos que tivemos ao dividirmos disciplinas.

Pessoal do CMS-Lab: Kelly, Simone, Rodrigo, Daniel e Márcio Borinelli – muito proveitosa à presença acadêmica de vocês nas discussões em nossas reuniões. Obrigado! Betão, terminamos, valeu pela força!

Se do lado de dentro fiz amigos, do lado de fora não posso esquecer de alguns que me acompanharam. Carlão e Wagnão, obrigado pela compreensão nos momentos que estive ausente em nossa amizade. Estou voltando! Dautão, obrigado pela sua torcida, “esqueci não”!

Não posso deixar de agradecer às empresas e às pessoas que participaram desta pesquisa. O meu muito obrigado por cederem parte de seu escasso tempo de trabalho.

Não menos importante, agradeço a FEA/USP pelo apoio institucional e pelos recursos disponibilizados. Funcionários do EAC, obrigado pela gentileza e prontidão nos atendimentos. Evandro, guardião do FEA 3, sou grato pela convivência.

“... o impossível é só questão de opinião.”

Charlie Brown Jr.

RESUMO

Tratando o tema Contabilidade de Custos, o objetivo desse trabalho consiste em verificar, dentre os propósitos de uso de métodos de custeio que compõem o referencial teórico de Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos, quais se fazem presentes nas empresas objeto de estudo desta dissertação. Como objetivos específicos, buscou-se: (a) verificar entre os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades propostos por Innes e Mitchell (1995), quais são adotados inclusive para os métodos de Custeio por Absorção e Custeio Variável; (b) identificar como os métodos de custeio são utilizados para atender os propósitos de uso; e (c) detectar por que determinados métodos de custeio são usados para determinados propósitos em detrimento aos demais métodos. Este estudo caracteriza-se como: (i) descritivo, (ii) correlacional e (iii) qualitativo; apoiado na metodologia de estudo de casos múltiplos. Como técnicas de coleta de dados, foram utilizados bibliografias e publicações, entrevistas com informantes-chave por meio de roteiros semi-estruturados e análise de documentos. A amostra pesquisada é constituída por cinco empresas privadas que atuam no Brasil nos segmentos Automobilístico, Ensino Universitário, Alimentos, Cartões de Benefícios e Agronegócios; selecionadas pelo critério não probabilístico e intencional por conveniência. Constatou-se que propósitos de usos apresentam relevância, porém não são únicos determinantes para a adoção de um ou outro método de custeio específico. Em todas as empresas objeto do estudo, os propósitos de uso de análise de lucratividade de produtos e orçamentos (elaboração) se fizeram presentes com métodos de custeio diferentes. Os métodos de custeio tradicionais (Absorção e Variável) foram identificados com uma quantidade maior de propósitos de uso do que o método de Custeio por Atividade. Os métodos de custeio não concorreram entre si, convivendo harmonicamente de maneira complementar.

ABSTRACT

Treating the topic Cost Accounting, the aim of this work is to verify, among the purposes of using costing methods that comprise the theoretical Managerial Accounting and Cost Accounting, which are present in the companies under study in this dissertation. Was sought, as specific objectives: (a) occur between the purposes of using the method Costing Activities proposed by Innes and Mitchell (1995), which are adopted including methods of Absorption Costing and Variable Costing, (b) identify how the costing methods are used to fulfill the purposes of use, and (c) detect that certain costing methods are used for certain purposes to the detriment of other methods. This study is characterized as: (i) descriptive, (ii) correlation and (iii) qualitative; supported the methodology of multiple case study. As techniques of data collection were used bibliographies and publications, interviews with key informants through scripts and semi-structured document analysis. The study sample consists of five private companies that operate in Brazil in the segments Automotive, College Education, Food, Cards and Benefits Agribusiness; selected by non-probabilistic and intentional for convenience. It was found that the purposes of uses are relevant, but are not sole determinants for the adoption of one or another specific costing method. In all the companies under study, the purpose of use of profitability analysis of products and budgets (preparation) were present with different costing methods. The traditional costing methods (Absorption and Variable) were identified with a larger quantity of purposes of use of the method Costing Activity. The costing methods do not compete with each other, living together harmoniously in a complementary way.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	3
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	4
1. INTRODUÇÃO.....	5
1.1 Antecedentes	5
1.2 Situação-problema	7
1.2.1 Métodos de Custeio e seus propósitos	7
1.3 Questão de pesquisa	11
1.4 Objetivos gerais e específicos	11
1.5 Justificativa e contribuições da pesquisa	12
1.6 Delimitação da pesquisa	13
1.7 Estrutura (organização) da pesquisa	14
1.8 Formatação e edição dos elementos textuais	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 Métodos de custeio	17
2.1.1 Custeio por Absorção	18
2.1.2 Custeio Variável	23
2.1.3 Custeio por Atividades	24
2.2 A busca de propósitos de uso dos métodos de custeio	28
2.3 Os propósitos de Innes e Mitchell (1995).....	37
3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO.....	45
3.1 Caracterização do estudo	45
3.2 Estratégia de pesquisa.....	46
3.3 Variáveis investigadas	48
3.4 Coleta de dados.....	49
3.4.1 Técnicas de coleta.....	50
3.5 Análise das evidências.....	53
3.6 Relatório da pesquisa.....	54
3.7 Amostra da pesquisa.....	54
3.8 Procedimento ético	55
4. RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO	57
4.1 Segmento Automobilístico	57
4.1.1 Métodos de custeio adotados	58
4.1.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos	61
4.2 Segmento de Ensino Universitário	62
4.2.1 Métodos de custeio adotados	63
4.2.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos	65
4.3 Segmento de Alimentos	66
4.3.1 Métodos de custeio adotados	68
4.3.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos	70
4.4 Segmento de Cartões de benefícios	71
4.4.1 Métodos de custeio adotados	73
4.4.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos	75
4.5 Segmento de Agronegócios	76

4.5.1 Métodos de custeio adotados	77
4.5.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotado e seus propósitos	78
5.2 Métodos de custeio e os propósitos de uso achados nesta pesquisa.....	79
5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	81
5.1 Métodos de custeio e propósitos de uso	81
5.1.1 Custeio por Absorção Parcial	81
5.1.2 Custeio por Absorção Parcial Modificado.....	82
5.1.3 Custeio por Absorção Pleno	83
5.1.4 Custeio Variável	84
5.1.5 Custeio por Atividades	85
6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	87
6.1 Conclusões sobre métodos de custeio e seus propósitos de uso.....	87
6.2 Recomendações para futuras pesquisas	88
REFERÊNCIAS	91
APÊNDICES	105
ANEXO	123

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Propósitos de uso dos métodos de Custeio Variável e por Absorção	31
Quadro 2 – Pesquisas com propósitos específicos do método de Custeio por Atividades.....	36
Quadro 3 – Propósitos de uso do Custeio por Atividades – Innes e Mitchell (1995)	38
Quadro 4 - Propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização.....	39
Quadro 5 – Comparação dos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização nas pesquisas de Innes e Mitchell (1995) e Innes e Mitchell (1997)	41
Quadro 6 – Comparação dos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização nos períodos de 1999 e 1994 – Innes et al. (2000).....	42
Quadro 7 – Número de propósitos de uso do método de Custeio por Atividades de acordo com Innes et al. (2000)	43
Quadro 8 - Síntese da caracterização da pesquisa	46
Quadro 9 – Grupos de entrevistados e propósitos abordados nos roteiros	52
Quadro 10 – Empresas objeto da pesquisa	55
Quadro 11 – Perfil dos entrevistados – segmento Automobilístico	58
Quadro 12 – Estrutura de custos e despesas - empresa do segmento automobilístico	59
Quadro 13 – Estrutura de custos - empresa do segmento automobilístico.....	59
Quadro 14 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento Automobilístico	62
Quadro 15 – Perfil dos entrevistados – segmento de Ensino Universitário.	63
Quadro 16 – Estrutura de custos e despesas - empresa do segmento de Ensino Universitário	64
Quadro 17 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento ensino universitário.....	66
Quadro 18 – Perfil dos entrevistados – segmento de Alimentos.....	67
Quadro 19 – Estrutura de custos e despesas fixos e variáveis - empresa do segmento de Alimentos	68
Quadro 20 – Estrutura de custos diretos e indiretos de fabricação - empresa do segmento de Alimentos	68
Quadro 21 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento de Alimentos	71
Quadro 22 – Perfil dos entrevistados – segmento de Cartões de Benefícios	72
Quadro 23 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento de Cartões de Benefícios	75
Quadro 24 – Perfil dos entrevistados – segmento de Agronegócios	76
Quadro 25 – Estrutura de custos e despesas - empresa do segmento de agronegócios.....	77
Quadro 26 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento Agronegócios.....	78
Quadro 27 - Métodos de custeio e os propósitos de uso achados.....	80

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Sequência de desenvolvimento do trabalho	14
Ilustração 2 – Alocação dos custos indiretos e apropriação dos custos diretos.....	19
Ilustração 3 - Apropriação e a alocação dos custos e despesas no método de Custeio Pleno .	22
Ilustração 4 – Consumo de recursos para as atividades e posteriormente para os objetos de custeio.....	24
Ilustração 5 – Direcionadores de custos	25
Ilustração 6 – Relações entre métodos de custeio, propósitos de uso e unidades de análise ..	48
Ilustração 7 – Relação entre objetos de estudo, métodos de custeio e propósitos de uso	49

1. INTRODUÇÃO

Para delimitar o campo de estudo deste trabalho, este capítulo caracteriza a situação problema que orienta a pesquisa e seus objetivos, bem como as justificativas, contribuições, delimitações e sua estrutura.

1.1 Antecedentes

A Contabilidade de Custos fornece informações para tomada de decisão (CHRISTENSEN, 2010, p. 1827) de acordo com necessidades de usuários distintos. Diferentes exigências, desejos e necessidades no uso de informações provenientes da Contabilidade de Custos são exercidos por grupos internos ou externos à empresa (KELLET; SWEETING, 1991, p. 17).

Para responder às diferentes demandas de informações de custos frente aos diversos propósitos, a Contabilidade de Custos mensura custos por meio de métodos de custeio, aos quais cabe definir que elementos de custos devem ser considerados, incluídos como custos dos objetos de custeio (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 45; FREZATTI et al., 2009, p. 84). Desta maneira, no concernente aos elementos de custos, os métodos de custeio tornam-se diferentes entre si em relação ao que é considerado custo de produto em contraposição ao que é tratado como encargo de período (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 45); dependendo fundamentalmente do tipo de informação que se espera produzir para atender às necessidades informativas dos usuários internos e externos (GUERREIRO, 2010, p. 4).

Buscando atender às necessidades de usuários, durante um longo tempo os métodos de custeio foram direcionados para a mensuração de custos para sua evidenciação nas demonstrações contábeis destinadas a usuários externos (GOSSELIN, 2007, p. 665; GUPTA; GUNASEKARAN, 2005, p. 344; REINSTEIN; BAYOU, 1997, p. 492; HOLZER; NORREKLIT, 1991, p. 31), principalmente no que se refere às normas contábeis destinadas à Contabilidade Financeira (KAPLAN; JOHNSON, 1991, p.12).

Contudo, informações provenientes dos métodos de custeio destinadas a evidenciar custos para demonstrações contábeis foram questionadas nas décadas de 1970 e 1980, por não

apresentarem relevância às necessidades de usuários internos (DUGDALE et al, 2006,p. xii). Os métodos de custeio – Absorção e Variável, caracterizados como tradicionais, sofreram fortes críticas por serem inadequados para mensurar custos em novos ambientes de manufatura (ARMSTRONG, 2002, p. 101; JONES; DRUCKER, 1990, p. 97; SANDWELL; MOLYNEUX, 1989, p. 71; SKINNER, 1974, p. 119) surgidos nas décadas de 1970 e 1980. Como principal entrave, métodos de custeio tradicionais, foram tachados de fornecerem informações de custos distorcidas (SOUTES, 2006, p. 31; ARMSTRONG, 2002, p. 101; WAGENHOFER, 1999, p. 367; COOPER; KAPLAN, 1988, p. 96) principalmente por não refletirem adequadamente o comportamento e a alocação dos custos e despesas de overhead aos produtos (MILLER; VOLLMANN, 1985, p. 142).

A alocação de custos e despesas de overhead aos objetos de custeio com a utilização de critérios arbitrários têm sido alvo de debates (ROSSING; ROHDE, 2010, p. 201; DRURY; TAYLES, 2006, p. 405; CHOUDHURY, 1990, p. 217; DOOST, 1996, p. 15; BRIERLEY et al., 2001a, p. 223) pela falta de acurácia na mensuração de custos de produtos. Porém, a utilização de critérios arbitrários e até mesmo subjetivos não fundamenta a limitação do método, mas da aplicação por parte de quem exerce estes critérios (RELVAS, 2003, p. 135).

Como proposta à redução das distorções das informações de custos geradas pela alocação arbitrária de custos, na segunda metade da década de 1980 o método de Custeio por Atividades ganhou uma ampla difusão (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 157). Porém, empresas que adotaram o método encontraram dificuldades em sua implementação (GOSSELIN, 2007, p. 648), tanto pela demora, quanto pelos altos custos de manutenção, abandonando conseqüentemente o seu uso (KAPLAN; ANDERSON, 2004, p. 131; INNES et al., 2000, p. 353).

Diante deste contexto, como alternativa ao longo tempo de implementação e ao alto custo de manutenção do método de Custeio por Atividades, os autores Kaplan e Anderson (2004, p. 132) apontam que a solução não seria abandonar o método, mas utilizar uma versão simplificada no qual são estimadas unidades de tempo para as atividades, denominada de *Time-Driven Activity-Based Costing*. Contudo, a versão simplificada do método de Custeio por Atividades - ora aplicada em diversos tipos de organizações (EVERAERT et al., 2012; GIANNETTI et al., 2011; SOUZA et al., 2010; STOUTHUYSEN et al., 2010; DEMEERE et al., 2009; DALCI et al., 2010; PERNOT et al., 2007; MITCHELL, 2007), não apresenta

grande expressão frente aos demais conceitos propagados pela Contabilidade de Custos (BALAKRISHNAN et al., 2012, p. 19) e seus métodos de custeio tradicionais; apresentando ainda problemas com subestimação das unidades de tempo (CARDINAELS; LABRO, 2008, p. 753).

Todavia, conforme Bhimani e Gosselin (2009, p. 31), existe uma larga variação no uso e aplicação do método de Custeio por Atividades, principalmente quando combinadas com as práticas de manufaturas de classe mundial disseminadas nas décadas de 1970 e 1980 (CAGWIN; BOUWMAN, 2002, p. 27).

Por outro lado, torna-se difícil também a tarefa de isolar e demonstrar o efeito no desempenho financeiro da utilização de diferentes métodos de custeio em decorrência da complexa interação de variáveis contingenciais contidas no ambiente no qual as organizações se inserem (SHOUTE, 2009, p. 208; AL-OMIRI; DRURY, 2007, p. 420). De acordo com Shoute (2009, p. 222), um projeto ideal para utilização de métodos de custeio deve variar de acordo com suas finalidades pretendidas; tendo como foco os benefícios específicos associados às alternativas de escolha (ABERNETHY et al., 2001, p. 277).

1.2 Situação-problema

Como maneira de contextualizar a situação-problema, busca-se neste tópico demonstrar o que existe em pesquisas na área de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial que tangencia o tema deste trabalho, permitindo assim a continuidade e a extensão de estudos.

1.2.1 Métodos de Custeio e seus propósitos

O debate sobre qual seria o melhor método de custeio para tomada de decisão ainda se faz presente na literatura conforme evidencia Mackie (2011, p. 23). Não obstante a estas observações, Mastilak (2011, p. 1710) expõe que a literatura em Contabilidade de Custos tem examinado a acurácia da informação no custeio de produtos gerado por diferentes escolhas de

agrupamentos de custos e tem ignorado os efeitos da utilização gerencial dos métodos de custeio para entender os respectivos custos e suas relações.

Evidenciando sua preocupação, Guerreiro (2010, p. 56) assevera que diferentes métodos de apropriação de custos podem ser encontrados na literatura especializada, gerando confusão e levando-se a questionar qual seria o método de custeio a adotar para a apropriação de custos e a gestão da rentabilidade. Segundo Guerreiro (2010, p. 56), não é de se estranhar que gestores recém-iniciados fiquem confusos quando se deparam com diferentes métodos de custeio.

Para Dugdale et al. (2006, p. 11), as diversas possibilidades de métodos de custeio devem ser analisadas como uma caixa de ferramentas, podendo ser empregadas de acordo com o contexto, a circunstância e a experiência. Empresas precisam de sistemas de custos com seus métodos para realizar diversos propósitos, no que tange à geração de informações de como alocar custos de produtos para inventários, gerenciar mix de atividades, formação de preços, além de providenciar informações sobre resultados econômicos para melhorias de eficiência das operações (DRURY; TALEY, 2006, p. 406).

Com o intuito de entender as relações das práticas de custeio de produtos em empresas inglesas de manufatura, Drury e Taley (1994) apontam em sua pesquisa propósitos de uso dos métodos de custeio como avaliação de estoques, análise de lucratividade e formação de preços. Porém, Drury e Taley (1994) acabam se concentrando somente na discussão do propósito de utilização de métodos de custeio para a formação de preços. Outros pesquisadores também se concentraram em propósitos específicos, como avaliação de estoques (PONG; MITCHELL, 2006; FOSTER; BAXENDALE, 2010; SOPARIWALA, 2009; DUGDALE; JONES, 1997), formação de preços e análise de lucratividade (ROSSING; ROHDE, 2010; LUCAS; RAFFERTY, 2008; BANKER et al., 2008; DRURY; TAYLES, 2006; LUKKA; GRANLUND, 1996; BRIGNALL et al., 1991); induzindo à concepção de que estes propósitos (avaliação de inventários, formação de preços e análise de lucratividade) são os principais aos quais os métodos de custeio atendem.

Alinhando método de custeio e propósitos de usos, Innes e Mitchell (1995) tornaram-se referência com sua pesquisa ao irem além da avaliação de estoques, formação de preços e análise de lucratividade. Todavia, abordando em seu trabalho somente o método de Custeio por Atividades e deixando, portanto, de envolver os demais métodos. Os propósitos de Innes e Mitchell (1995) abordados neste trabalho são discutidos no Capítulo 2.

A partir dos propósitos de utilização do método de Custeio por Atividades inventariados por Innes e Mitchell (1995), outras pesquisas envolvendo o mesmo protocolo e método de custeio foram replicadas (SCHOUTE, 2009; PIERCE; BROWN, 2004; CHENHALL, 2004; COTTON et al., 2003; INNES et al. 2000; INNES; MITCHELL, 1997a,b). Entretanto, críticas a estas pesquisas que replicam o protocolo de Innes e Mitchell (1995) foram mencionadas por outros pesquisadores (GOSSELIN, 2007, p. 650; DRURY; TAYLES, p. 55, 2005; BAIRD et al., 2004, p. 385; DUGDALE; JONES, 1997, p. 239) quanto à ausência de uma definição do método de Custeio por Atividades; fato este agravado pela aplicação da metodologia de pesquisa *survey*, ignorando a possibilidade de realização de estudos em campo de maneira direta e em profundidade, buscando entender aspectos de maneira específica (AL-OMIRI; DRURY, 2007, p. 421; INNES; MITCHELL, 1995, p. 151; PONG; MITCHELL, 2006, p. 145).

A pesquisa de Santos e Ninin (2000), envolvendo as 500 melhores e maiores empresas da publicação da revista Exame, investigou por meio de questionários propósitos de uso dos métodos de Custeio por Absorção, Variável e por Atividades. Contudo, estes autores levantam dúvidas quanto à definição dos métodos de custeio envolvidos entre as empresas investigadas. Apesar da semelhança a pesquisa de Innes e Mitchell (1995), Santos e Ninin (2000) mencionam que levantaram seus propósitos de uso para os métodos envolvidos em discussões com professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Assim como os propósitos de uso inventariados por Innes e Mitchell (1995), os propósitos de uso utilizados por Santos e Ninin (2000) também serão evidenciados e discutidos no referencial teórico.

No estudo intitulado *Studies in Economics of Overhead Costs*, Clark (1981, p. 175) cunhou a frase “diferentes custos para propósitos diferentes”, sugerindo propósitos de custos para formação de preços, investimentos, controle e planejamento. Contudo, Clark (1981) preocupou-se em estudar a natureza dos custos, argumentando a favor da adequação dos conceitos de custos relevantes, residuais e diferenciais para propósitos específicos; levando sua afirmação de custos diferentes para propósitos diferentes para fora do contexto de métodos de custeio.

Apropriando-se das palavras de Clark (1981, p. 175) “custos diferentes para propósitos diferentes”, muitos compêndios de Contabilidade de Custos e, posteriormente, de

Contabilidade Gerencial, passaram a incorporá-la em seus textos. Citando a frase de Clark, Noreen (2011, 489), Horngren et al. (2011, p. 12), Lanen (2011, p. 50), Hansen et al. (2009, p. 135), Bhimani et al. (2007, p. 52), Garrison et al. (2007, p. 495), Dugdale et al. (2006, p. 31), Zimmerman (2003, p. 10), Maher (2001, p. 44), Hirsch e Louderback (1992, p.23), Kaplan e Johnson (1991, p. 156), Davidson (1963, p. 278), a utiliza para fundamentar conteúdos na área de custos em suas obras. Entretanto, nenhum destes trabalhos aproxima métodos de custeio e seus propósitos.

Martins e Rocha (2010) recomendam em sua obra, propósitos de uso para os métodos de Custeio por Absorção, Variável e por Atividades. Diante dos propósitos recomendados pelos autores, métodos de custeio diferentes podem atender tanto ao mesmo propósito quanto a diferentes propósitos. Apesar das recomendações de Martins e Rocha (2010), Innes e Mitchel (1995) apresentam propósitos testados empiricamente, ainda que somente para o método de Custeio por Atividades.

Novas pesquisas ainda podem buscar a identificação de propósitos adicionais (SCHOUTE, 2009, p. 222) não somente ao Custeio por Atividades, mas aos outros métodos de custeio descritos na literatura; uma vez que propósitos e informações de custos apresentam diversas maneiras de responder à complexidade das empresas em suas diversas dimensões (CLARK, 1981, p. 175). Portanto, surgem oportunidades para investigações no que se refere a métodos de custeio e seus propósitos de uso.

Outras pesquisas também têm tangenciado os métodos de custeio (MASTILAK, 2011; SCHOUTE, 2011; PIKE et al., 2011; BRUGGEMAN; HOOZÉE, 2010; ROSSING; ROHDE, 2010; CARDINAELS; LABRO, 2008; KALLUNKI; SILVOLA 2008; DRAKE; HAKA; 2008; LUCAS; RAFFERTY, 2008; BANKER et al., 2008; AL-OMIRI; DRURY, 2007; LABRO; VANHOUCKE, 2007), porém não envolvem propósitos de utilização da informação de custos, preocupando-se com diferentes objetos de estudos como agrupamentos de custos, direcionadores, natureza de custos, custos na diversidade de produtos, grau de sofisticação de alocação, custos em ambientes de manufatura avançada e benefícios na adoção de métodos de custeio.

1.3 Questão de pesquisa

Definir a questão de pesquisa torna-se o passo mais importante em um estudo, conforme descreve Yin (2010, p. 26). De acordo com a maneira pela qual uma questão de pesquisa fornece indícios da situação-problema, proporciona a possibilidade de determinar a estratégia de pesquisa a ser adotada no trabalho.

Com o delineamento da situação-problema que causa, motiva e permeia este trabalho, abre-se uma lacuna para evidenciar a questão de pesquisa que servirá de guia para o desenvolvimento dos estudos e análises em torno do tema. Para nortear este trabalho, dentro da perspectiva exposta, estipula-se a seguinte questão de pesquisa:

Dos propósitos de uso de métodos de custeio que compõem o referencial teórico de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, quais se fazem presentes nas empresas objeto de estudo desta dissertação?

1.4 Objetivos gerais e específicos

O objetivo geral desse trabalho consiste em verificar, dentre os propósitos de uso de métodos de custeio que compõem o referencial teórico de Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos, quais se fazem presentes nas empresas objeto de estudo desta dissertação.

Como objetivos específicos destacam-se: (a) verificar entre os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades propostos por Innes e Mitchell (1995), quais são adotados inclusive para os métodos de Custeio por Absorção e Custeio Variável; (b) identificar como os métodos de custeio são utilizados para atender os propósitos de uso; e (c) detectar por que determinados métodos de custeio são usados para determinados propósitos em detrimento aos demais métodos.

1.5 Justificativa e contribuições da pesquisa

Na concepção de Lakatos e Marconi (1992, p. 102), a justificativa é uma exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa. Deste modo, esta pesquisa pode ser justificada tanto quanto ao interesse da comunidade acadêmica quanto às organizações no que condiz a métodos de custeio e seus propósitos de uso.

Identificar propósitos de uso e suas relações com os métodos de custeio pode indicar caminhos para melhorar e refinar o processo de decisão no contexto da gestão. Conforme evidencia Nascimento (1980, p. 57), a administração da empresa precisa entender as diferenças entre eles [métodos de custeio], suas respectivas vantagens e limitações, pois só assim terá condições de optar pela utilização de um ou outro na consecução dos objetivos (...). Desta maneira, do ponto de vista da gestão, uma justificativa para este trabalho, consiste em orientar contadores e gestores, ajudando-os a compreender e a utilizar os métodos de custeio que melhor possam se adequar aos seus propósitos específicos de utilização.

Do ponto de vista acadêmico, conforme evidencia Mastilak (2011, p. 1710), a literatura em Contabilidade de Custos tem ignorado os efeitos da utilização gerencial dos métodos de custeio para tomada de decisão. Assim, pretende-se contribuir com incrementos ao arcabouço teórico da Contabilidade de Custos apontando e relacionando propósitos de uso aos métodos de custeio; bem como possibilitar uma disposição na determinação da aplicação dos métodos de custeio diante de seus propósitos de uso específicos no processo decisório.

Por fim, cabe também a esta pesquisa, proporcionar análises de convergências e ou divergências conceituais entre a literatura e os resultados da pesquisa de campo diante dos objetos de estudo, proporcionando melhorias ou críticas por pesquisadores interessados na discussão da relação de métodos de custeio e seus propósitos de uso. Novos temas de pesquisa podem surgir também como contribuição, aprofundando e ampliando a extensão de propósitos para diferentes métodos de custeio, aplicados a diversos tipos de organizações.

1.6 Delimitação da pesquisa

A delimitação do estudo de acordo com Vergara (2000, p. 30) refere-se à moldura que o autor aplica em sua pesquisa, tornando-se necessária para informar o leitor sobre conteúdos que serão (e que não serão) tratados no trabalho. Portanto, pretende-se neste trabalho abordar os propósitos de uso dos métodos de Custeio por Absorção (Parcial e Integral), Custeio Variável e Custeio por Atividades; correlacionando os atributos de cada método com a teoria e as evidências empíricas coletadas no campo referente aos seus propósitos de uso.

Como parâmetros na definição das variáveis de pesquisa, foram utilizados os propósitos de uso inventariados por Innes e Mitchell (1995) para os métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio por Atividades. Consequentemente, a lista de propósitos inventariados por Innes e Mitchell (1995), utilizados para a operacionalização da pesquisa poderá ser ampliada com a aplicação do método de pesquisa de Estudo de Caso.

Vale ressaltar que os critérios de avaliação de custos também podem apresentar utilizações com distintos propósitos; inclusive não interferindo na definição e na análise dos métodos de custeio (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 48). Não obstante, os sistemas de acumulação de custos, seja por ordem ou por processo, também podem ser utilizados para diferentes propósitos, abrindo-se assim espaço para estudos futuros. Porém, a inclusão tanto dos critérios de avaliação de custos, quanto dos sistemas de acumulação de custos no escopo desse trabalho poderia acarretar em situações fora do contexto da questão e do objetivo estabelecidos para esta pesquisa. Deste modo, não cabe a esta dissertação pesquisar propósitos de utilização tanto para critérios de avaliação de custos quanto para sistemas de acumulação de custos.

1.7 Estrutura (organização) da pesquisa

O trabalho está dividido em seis capítulos. A Ilustração 1 evidencia a sequência de desenvolvimento da pesquisa frente aos capítulos.

No Capítulo 1 contempla-se a caracterização da pesquisa, evidenciando antecedentes, situação-problema, questão de pesquisa, objetivos, delimitações, justificativas e contribuições; além da estrutura do trabalho.

O referencial teórico da pesquisa encontra-se no Capítulo 2, onde se discorre sobre a plataforma conceitual do trabalho com os atributos dos métodos de custeio e os propósitos de uso das informações de custos encontradas na literatura.

Ilustração 1 - Sequência de desenvolvimento do trabalho

No Capítulo 3 são abordados os procedimentos metodológicos do trabalho, tratando-se da estratégia de pesquisa, o desenvolvimento do Estudo de Caso, amostra, protocolo, técnicas de coleta e relatórios.

O Capítulo 4 envolve o trabalho de campo, com a apresentação dos resultados e a descrição dos casos com os métodos de custeio e seus propósitos de uso. No Capítulo 5 é realizada a discussão dos resultados, evidenciando as divergências e convergências entre a teoria e a realidade das empresas estudadas.

As conclusões da pesquisa são tratadas no Capítulo 6, contemplando também recomendações para futuras pesquisas.

1.8 Formatação e edição dos elementos textuais

Com a intenção de inserir esta pesquisa na comunidade acadêmica e atender a publicações, a edição e formatação dos elementos pré-textuais, de apoio e pós-textuais foram realizadas de acordo com o disposto no Manual para Formatação e Edição de Dissertações e Teses (MARTINS, Gilberto et al., 2004), documento eletrônico obtido no *site* da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com a definição da questão orientadora do estudo, este capítulo compreende o referencial teórico da pesquisa, procedendo a um levantamento de referências que proporciona suporte e fundamentação ao estudo proposto. As referências utilizadas para a definição da questão orientadora no Capítulo 1 também integram o arcabouço teórico da pesquisa.

2.1 Métodos de custeio

A Contabilidade, de acordo com Frezatti (2001, p. 1), apresenta em sua proposta situar-se como um banco de dados empresarial estruturado para permitir respostas de demandas ligadas aos vários processos de decisão no qual se encontra a organização. Desta maneira, a Contabilidade, com sua pretensão, estrutura-se na metodologia que permite dispor de métodos, instrumentos que fomentam e tornam os processos decisórios estruturados sob várias perspectivas para diversos propósitos (CHRISTENSEN, 2010, p. 1827; ZIMMERMAN, 2003, p. 8; FREZATTI, 2001, p. 1).

Para responder às diferentes demandas de informações de custos frente aos diversos propósitos, a Contabilidade de Custos mensura custos por meio dos métodos de custeio. Deste modo, cabe aos métodos definir quais elementos devem ser considerados, incluídos como custos de produtos e não o que deve ser deduzido no resultado (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 44; FREZATTI et al., 2009, p. 84). Computar ou não elementos na mensuração de custos torna os métodos de custeio diferentes entre si, possibilitando assim diversas alternativas de decisão; dependendo desta maneira fundamentalmente das necessidades dos usuários (GUERREIRO, 2011, p. 4).

De acordo com Guerreiro (2011, p. 4) os métodos de custeio de produtos são representados pelo Custeio por Absorção, Variável, Pleno ou o Custeio Baseado em Atividades. Para esse autor o Custeio Baseado em Atividades trabalha conceitualmente como o Custeio Pleno, porém adotando entidades e procedimentos analíticos próprios.

Com a intenção de formar o referencial teórico sobre os métodos de custeio envolvidos na pesquisa, os itens a seguir elucidam conceitualmente os métodos de Custeio por Absorção (Parcial, Modificado e Pleno), Custeio Variável e o Custeio por Atividades e suas principais características descritas na literatura.

2.1.1 Custeio por Absorção

Considerado como um método de custeio tradicional (MARETH et al., 2012, p. 164; SEVERIANO FILHO; MELO, 2006, p. 14; RELVAS, 2003, p. 131), o Custeio por Absorção fundamenta-se na mensuração, inclusão nos custos dos produtos tanto dos elementos dos custos variáveis quanto dos custos fixos de produção do período (HORNGREN et al., 2012, p. 302; NOREEN et al., 2011, p. 207; GUERREIRO; 2011, p. 20; MARTINS; ROCHA, 2010, p.85; BAXENDALE; FOSTER, 2008, p. 40; PONG; MITCHELL, 2006, p. 134; COLAUTO, 2004, p. 37; MAHER, 2001, p. 360). De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 85), todos os métodos de custeio que atribuem custos fixos aos produtos pertencem ao gênero Custeio por Absorção.

A atribuição dos custos fixos aos produtos, característica fundamental do Custeio por Absorção, proporciona colocar estoques de produtos em condições de venda (MARTINS; ROCHA, p. 85, 2010; BAXTER, 2005, p. 90). De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 86) o conceito de custo fixo médio por unidade, clássico na literatura de Microeconomia, explicitamente vincula o custo fixo à quantidade produzida. Postergar a parcela de custo fixo incorporada aos estoques proporciona a concordância com o Princípio Contábil da Confrontação das Despesas com as Receitas (PONG; MITCHELL, 2006, p. 134).

Para Guerreiro (2011, p. 23) a alocação de custos fixos aos produtos depende da utilização de critérios subjetivos (SEVERIANO FILHO; MELO, 2006, p. 20). De acordo com Hansen et al. (2009, p. 233), a alocação de custos *per si* é de natureza arbitrária, não havendo uma forma bem aceita para esta ação. Horngren et al. (2012, p. 447) apenas se limitam a alegar que alocação de custos fixos aos produtos pode ser arbitrária. De acordo com Relvas (2003, p. 135), critérios subjetivos e arbitrários não consistem em limitação do método de custeio, mas de quem os aplica.

Discorrendo sobre a questão da subjetividade, Souza e Diehl (2009, p. 50) ressaltam que pelo fato da Contabilidade Gerencial não precisar seguir orientações normativas como na Contabilidade tradicional, o uso de critérios subjetivos pode ser amplamente utilizado, se isso gerar uma melhora na tradução da realidade a ser medida.

O método de Custeio por Absorção, de acordo com Martins e Rocha (2010, p. 85) subdivide-se três espécies: Parcial, Parcial Modificado e Pleno (Integral). Estas três espécies serão elucidadas nas seções a seguir.

2.1.1.1 Custeio por Absorção Parcial

O Custeio por Absorção Parcial consiste no método que atribui aos produtos somente os custos variáveis e fixos, levando todas as despesas (Comerciais, Administrativas e Financeiras) diretamente para o resultado no período em que estas são incorridas. De acordo com Vartanian (2000, p. 51) a principal preocupação desse método está na separação entre os custos do produto e as despesas do período; evidenciando desta maneira que aos produtos cabem somente os custos com esforços de produção, sendo as despesas destinadas ao resultado.

A Ilustração 2 demonstra a alocação dos custos indiretos pelo intermédio do rateio e a apropriação dos custos diretos aos produtos, ambos os custos, posteriormente direcionados aos estoques.

Ilustração 2 – Alocação dos custos indiretos e apropriação dos custos diretos

O Custeio por Absorção Parcial pode proporcionar a percepção de que o custo unitário do produto é variável, levando a decisões inadequadas sobre determinação de preços e lucratividade de produtos, como ressaltam Garrison et al. (2007, p. 205). Complementando, Martins e Rocha (2010, p. 117) afirmam que o custo unitário dos produtos depende do volume de produção, mas os custos totais da empresa não variam em razão direta desse custo unitário multiplicado pelo volume.

O Custeio por Absorção Parcial sempre esteve relacionado com a visão societária da Contabilidade, atrelando sua ênfase à avaliação de estoques (GUERREIRO, 2011, p. 20; BITTI et al., 2011, p. 11; RELVAS, 2003, p. 131; DUGDALE; JONES, 2003, p. 309). No Brasil, não somente as normas e os princípios contábeis acabaram por eleger o Custeio por Absorção como método de avaliação de estoques - como ocorre no Pronunciamento Técnico CPC 16 (2010), mas também a legislação tributária (MARETH et al., 2012, p. 164) através do Decreto nº 3.000/99, o qual regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

De acordo com Vartanian (2000, p. 63), o método de Custeio por Absorção (Parcial) foi difundido mundialmente para atender aos usuários externos da informação contábil como mercados de capitais, órgãos reguladores, fisco, acionistas, credores, auditoria independente entre outros; com o objetivo de avaliar estoques e o resultado das empresas. Entretanto, apesar de Vartanian (2000, p. 64) concluir que, *a priori*, o método de Custeio por Absorção (Parcial) não deveria possuir aplicações gerenciais, Martins e Rocha (2010, p. 116) elucidam vários propósitos de uso para o Custeio por Absorção Parcial, como formação de preços, análise de custos de longo prazo de produtos.

2.1.1.2 Custeio por Absorção Parcial Modificado

No Custeio por Absorção Parcial Modificado, são atribuídos aos produtos os custos variáveis e os custos fixos operacionais¹; sendo que os custos fixos estruturais² são destinados ao

¹ De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 23), custos fixos operacionais são custos necessários à operação das instalações. Exemplos: salários, encargos sociais e benefícios de encarregados e supervisores, pesquisa e desenvolvimentos de produtos, treinamento de funcionários, etc.

resultado do período junto com as despesas. Para Martins e Rocha (2010, p. 119), entre as justificativas para a atribuição dos custos fixos operacionais aos produtos, consiste no fato de que este tipo de custo pode ser ajustado com mais facilidade – ainda que em patamares – de acordo com oscilações discretas do volume de produção; característica que o aproxima dos custos variáveis como a mão de obra direta.

O método de Custeio por Absorção Parcial Modificado, de acordo com Martins e Rocha (2010, p. 122-123) tem o mérito de situar-se a meio termo dos extremos do Custeio Variável e por Absorção Parcial, pois não comete a arbitrariedade de alocar custos fixos estruturais aos produtos; e apropria aos produtos custos que embora fixos em relação ao volume de produção, têm seu valor influenciado pelo *mix* de produtos, pela logística de produção, pelo processo de controle da qualidade entre outros.

2.1.1.3 Custeio por Absorção Pleno

O método de Custeio por Absorção Pleno inclui no custo do produto todos os custos e despesas fixos e custos variáveis (SOUZA; DIEHL, 2009, 102). No método de Custeio por Absorção Pleno todos os custos de produção e os gastos fixos de administração e de vendas são considerados como sendo dos produtos (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 127; VARTANIAN, 2000, p. 8). Para Martins e Rocha (2010, p. 129), a alocação de gastos gerais de administração e vendas aos produtos permite avaliar os estoques, a valores de entrada, ainda mais próximos do seu valor justo e correto, comparativamente ao Custeio por Absorção Parcial, consistindo o valor do resultado do período como o dos estoques no ativo com o conceito econômico de agregação de valor. A Ilustração 3 demonstra a apropriação e a alocação dos custos e despesas no método de Custeio Pleno.

² Conforme Martins e Rocha (2010, p. 23), custos fixos estruturais são custos para fornecer sustentação e apoio às instalações produtivas. Exemplos: depreciação de imóveis, aluguel, manutenção predial, segurança, limpeza, etc.

Ilustração 3 - Apropriação e a alocação dos custos e despesas no método de Custeio Pleno

Para Guerreiro (2011, p. 62), o método de Custeio Pleno consiste em uma variante do Custeio por Absorção. Considerado nesta pesquisa como Custeio por Absorção Pleno, autores como Guerreiro (2011), Vartanian (2000), Nascimento (1989) o denominam somente como Custeio Pleno; e Souza e Diehl (2009) tratando somente como Custeio Integral. Para Nascimento (1989, p. 30) o método de Custeio Integral é um sinônimo do método de Custeio Pleno.

Conforme denotam Martins e Rocha (2010, p. 127), o Custeio Pleno, em sua versão extrema, considera também no custo dos produtos os encargos financeiros e os juros sobre o capital próprio. Contudo, esse procedimento, no ponto de vista contábil, conceitualmente pode ser considerado como falho, uma vez que encargos financeiros não correspondem a consumo, utilização ou transformação de recursos (MARTINS; ROCHA, 2010 p. 127). Por outro lado, há de se mencionar o pronunciamento técnico CPC 20 (2011), o qual relata que quando estoques são considerados ativos qualificáveis³, os custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou a produção devem ser capitalizados como custo deste ativo.

Para Vartanian (2000, p. 24) o método de Custeio Pleno sempre esteve relacionado ao uso gerencial, principalmente pela Contabilidade Societária não permitir alocar as despesas aos estoques. Ainda de acordo com Vartanian (2000, p. 39), o Custeio Pleno apresenta como principal vantagem à capacidade de assegurar a recuperação de todos os gastos e margem planejada de lucro.

³ Na definição do CPC 20 (2011), um ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

2.1.2 Custeio Variável

No Custeio Variável somente são alocados aos produtos os custos variáveis referentes às quantidades produzidas no período, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas deste mesmo período (MARETH et al., 2012, p. 164; GUERREIRO, 2011, p. 24; MARTINS, 2010, p. 198; COLAUTO et al., 2004, p. 38). Como consequência, os estoques de produtos somente são avaliados pelos custos variáveis, recaindo assim sobre o resultado os custos fixos juntamente com as demais despesas (Comerciais, Administrativas e Financeiras). Deste modo, no Custeio Variável não é possível mensurar o custo total de um objeto de custeio, uma vez que este método não aloca os custos e despesas fixas, afetando estes somente o resultado do período (SOUZA e DIEHL, 2009; MARTINS e ROCHA, 2010). Mesmo assim, a não inclusão dos custos fixos nos produtos no método de Custeio Variável não desestimula a discussão referente estes tipos de custos.

Custos fixos, em função de sua natureza, independem do volume de produção praticado pelas empresas em determinado intervalo relevante de tempo, não se tratando de sacrifícios para fabricação de uma unidade específica (COLAUTO et al., 2004, p. 37).

De acordo com Souza e Diehl (2009, p. 106), as empresas se estruturam para atender clientes e produtos através do consumo de recursos colocados a disposição. Assim, de acordo com estes autores, ignorar a relação de recursos (custos) fixos com produtos assume-se a concepção equivocada de que não existe associação entre estes; podendo inclusive gerar excessos no dimensionamento de custos fixos. Para Colauto et al. (2004, p. 38), o método de Custeio Variável possibilita a obtenção de resultados de forma isenta das possíveis arbitrariedades provocadas pelos rateios dos custos fixos.

Conforme observa Nascimento (1980, p. 70), no método de Custeio Variável assume grande importância o conceito de Margem de Contribuição, correspondendo ao montante que sobra a empresa para a cobertura dos custos e despesas fixos e o lucro, quando se abatem das receitas os custos e despesas variáveis.

Entre as principais críticas referentes ao método de Custeio Variável, Megliorini (2003, p. 86) menciona o expressivo crescimento da proporção dos custos fixos das empresas que,

conforme Miranda et al. (2007, p. 34), faz com que o método de Custeio Variável perca sua relevância, justamente em setores no qual os custos fixos são elevados, pois este método de custeio ignora esses custos na composição do custo total dos produtos.

Para Drury e Tayles (1994, p. 443) a principal justificativa para o uso do Custeio Variável reside na situação em que o lucro trata-se de uma função do volume de vendas, enquanto no Custeio por Absorção o lucro é uma função tanto do volume de vendas quanto do volume de produção.

2.1.3 Custeio por Atividades

No Custeio por Atividades os custos são inicialmente atribuídos a atividades e depois aos produtos de acordo com seus respectivos consumos por estes (MAHER, 2001, p. 280; LANEN et al., 2011, p. 319). O princípio do Custeio por Atividades consiste nos recursos que são consumidos por atividades (BEZERRA et al., 2007, p. 73; KHOURY; ANCELEVICZ, 2000, p. 58; MOTTA, 2000, p. 35); e por vez estas atividades são consumidas por produtos, clientes, entre outros objetos de custeio. A Ilustração 4 elucida o consumo de recursos pelas atividades e o consumo destas pelo objeto de custeio no método de Custeio por Atividades.

Ilustração 4 – Consumo de recursos para as atividades e posteriormente para os objetos de custeio.

Fonte: Hansen et al.; 2009 (adaptado)

Na concepção de Martins e Rocha (2010, p. 141), o Custeio por Atividades é definido como um método de análise de custos, principalmente de overhead, que tem por base foco no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos. Para Sabadin et al. (2005, p.21) o método de Custeio por Atividades busca rastrear quais atividades da empresa estão consumindo de forma mais significativa seus recursos.

Como método de custeio, o Custeio por Atividades busca a alocação dos custos com overhead para as atividades com maior acurácia por meio da utilização de direcionadores de custos (COOPER; KAPLAN, 1988, p. 103), indo além da tipificação de custos e despesas fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, justamente quando contempla o conceito de custos com overhead (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 141). O direcionador de custos apresenta-se como item fundamental para a alocação dos custos com overhead, primeiro as atividades e posteriormente a demais objetos de custeio com produtos, clientes, entre outros. A Ilustração 5 demonstra os direcionadores de custos no conceito do método de Custeio por Atividades.

Ilustração 5 – Direcionadores de custos

De acordo com Nakagawa (1995, p. 15), o direcionador de custos no método de Custeio por Atividades é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo de recursos. Ainda segundo este autor, o direcionador é usado no método de Custeio por Atividades como um mecanismo para rastrear e indicar as atividades para a fabricação de produtos ou atender clientes.

Elucidando o conceito de direcionador de custos, Martins e Rocha (2010, p. 145) alegam que o comportamento dos custos deve ser observado, também em relação a outros fatores que não

só o volume de produção dos produtos-fim da empresa; para estes autores esses fatores são denominados direcionadores de custos. Para Martins e Rocha (2010, p. 151), o processo de custeio no método de Custeio por Atividades é realizado em três etapas: (a) identificação dos grupos de recursos e dos respectivos direcionadores, (b) cálculo das taxas de custo por direcionador, e (c) alocação dos custos aos produtos ou a outras entidades (objeto de custeio) conforme a demanda pelos direcionadores.

Para Guerreiro (2011, p. 23) e McNair (2007, p. 15) o método de Custeio por Atividades não constitui em si um método, mas uma variante da aplicação do Custeio por Absorção, sendo conceitualmente como o Custeio Pleno. Contrariando essa concepção, Noren et al. (2011, p. 238) alega que o método de Custeio por Absorção confia exclusivamente em bases de alocação que são direcionadas pelo volume de produção. Por outro lado, quando o consumo de recursos pelas atividades não é direcionada pelo volume de produção, de maneira diferente do método de Custeio por Absorção, o método de Custeio por Atividades direciona os custos utilizando bases não necessariamente relacionadas ao volume de produção; como exemplo número de lotes de produção, quantidade atendimento a clientes, tempo de preparação de máquinas e equipamentos, entre outros, como supracitados não necessariamente relacionados com o volume de produção (KAPLAN, 1988, p. 61).

Ainda argumentando a favor das diferenças entre os métodos de custeio, Vartanian (2000, p. 99) aduz que o Custeio por Atividades não consiste necessariamente no Custeio Pleno, pois podem existir custos e despesas que não são rastreáveis ou identificáveis com as atividades ou entidades finais objeto de custeio. Desta maneira, custos e despesas não rastreáveis ou não identificados com o objeto de custeio não são alocados, mas levados diretamente ao resultado. No entendimento de Souza e Diehl (2009, p. 155) o método de Custeio por Atividades deve seguir algumas etapas para sua implantação: (1) mapear os processos e/ou atividades, (2) definir os direcionadores de atividades, (3) relacionar os recursos às atividades e calcular seus custos, (4) calcular o custo das atividades, (5) escolher os objetos de custeio (serviços/produtos, cliente, linhas, etc.), e (6) associar os custos das atividades aos objetos de custo.

Com a argumentação de que o método de Custeio por Atividades apresenta uma implantação complexa e cara (MIRANDA et al., 2005, p. 39; KHOURY; ANCELEVICZ, 1999, p. 56; COOPER; SLAGMULDER, 1999, p. 18), Kaplan e Anderson (2004, p. 131) recomendam a

utilização do Custeio por Atividades (ABC) *Time-driven costing*. De acordo com seus preponentes Kaplan e Anderson (2004), o ABC *Time-driven costing* trata-se de uma abordagem simplificada do método de Custeio por Atividades, na qual são estimadas unidades de tempo como base para alocar os custos as atividades.

Cardinaels e Labro (2008) em sua pesquisa envolvendo o *Time-driven costing* apontaram a existência de fortes subestimações de valores de custos que são enviesados quando tempos são estimados em minutos; tornando-se assim um problema para o método de Custeio por Atividades no contexto do ABC *Time-driven costing*, uma vez que esta variação do método advoga pelo uso de estimativa de tempo em minutos.

Buscando uma complementariedade entre métodos de custeio, Sabadin et al. (2005, p. 25) expõem que o método de Custeio por Atividades não deve substituir os demais métodos de custeio – Absorção e Variável; mas ser entendido, preferencialmente como um complemento. Afirmando este raciocínio, Khoury e Ancelevicz (1999, p. 57), utilizando a amostra das 500 maiores empresas não financeiras da Exame Melhores e Maiores do ano de 1996, evidenciaram que 64% dentre as empresas que adotam o método de Custeio por Atividades, o utilizam também para suplementar as informações dos métodos de custeio tradicionais (Custeio por Absorção e Custeio Variável).

Contestando a pesquisa de Khoury e Ancelevicz (1999), os autores Beuren e Roedel (2002, p. 15) replicaram a mesma pesquisa no contexto das maiores empresas do estado de Santa Catarina, afirmando que a maior parte destas empresas que utilizam o método de Custeio por Atividades adotam este método para substituir os demais métodos de custeio tradicionais.

A utilidade do método de Custeio por Atividades, conforme Miranda et al. (2007, p. 24) se sobressai especialmente em empresas com custos fixos elevados, revelando desta maneira a perda de relevância do Custeio Variável; método que, segundo o autor, ignora os custos fixos na composição do custo total. O método de Custeio por Atividades apresenta, de acordo Souza e Diehl (2009, p. 167-168), objetivo eminente gerencial, podendo inclusive ser desnecessário atualizá-lo com frequência.

2.2 A busca de propósitos de uso dos métodos de custeio

Como mencionado, John Maurice Clark, argumentou em seu estudo *Studies in Economics of Overhead Costs*, que custos deveriam servir aos propósitos de formação de preços, investimentos, controle e planejamento. Alegando custos diferentes para propósitos diferentes, John Maurice Clark critica a Contabilidade de Custos por esta se preocupar com alocações e aproximações, mesmo não envolvendo métodos de custeio em seu trabalho.

Em 1955, a Associação Americana de Contabilidade com a Comissão de Conceitos e Padrões em Contabilidade de Custos, propôs conceitos de custos para propósitos gerenciais por meio da emissão de uma declaração provisória⁴. Este documento explanou que o reconhecimento do custo depende da situação em que este custo está determinado, variando de acordo com o objetivo específico da gestão da empresa (COMMITTEE ON COST ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS, 1956, p. 183).

Deste modo, a preocupação da Associação Americana de Contabilidade recaía sobre os conceitos de custo para os propósitos gerenciais de planejamento e controle. No contexto de custos para planejamento, a declaração provisória destacou a utilização do conceito de custos diferenciais para propósitos de projetos, risco e incerteza e preços. No âmbito de custos para controle, foram destacados os propósitos de comunicação, motivação e avaliação. Contudo, a declaração provisória emitida se absteve de discutir métodos de custeio, negando-se inclusive a debater o desenvolvimento de técnicas e procedimentos que proporcionassem maior confiabilidade à alocação de custos (COMMITTEE ON COST ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS, 1956, p. 183).

Utilizando os argumentos de Clark (1981, p. 177)⁵, de que custos diferentes deveriam ser utilizados para propósitos diferentes, Bartenstein (1978, p. 47) afirma que a Contabilidade de Custos deveria satisfazer os propósitos da gestão, controle, planejamento e custeio de produto. Porém, apesar de seu argumento, Bartenstein (1978) concentra-se exclusivamente em defender que os custos com ociosidade não deveriam compor os custos dos produtos para o

⁴ Esta declaração provisória foi publicada posteriormente em abril de 1956, de maneira integral no periódico *The Accounting Review*, volume 31, número 2, com o título original - *Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes*.

⁵ A primeira impressão do livro *Studies in the economics of overhead costs* de John Maurice Clark ocorreu no ano de 1923. Para esta pesquisa foi utilizada a quinta impressão de 1981, com edição única.

propósito de avaliação de estoques, mas serem direcionados para o resultado do período como perdas.

Na mesma linha de Clark (1981), do Comitê Executivo da Associação Americana de Contabilidade por meio da declaração provisória *Committee on Cost Accounting Concepts and Standards* (1956) e de Bertenstein (1978), Kaplan (1988, p. 62) afirma que sistemas de custos falham em não reconhecer as necessidades de diferentes demandas. Conforme Kaplan (1988, p. 62), quando um sistema de custos está baseado somente para avaliação de estoques, demais propósitos destes sistemas como controle operacional e a mensuração de custos de produtos acabam prejudicados. Ainda de acordo com Kaplan (1988, p. 62), um sistema de custos deveria fornecer informações relevantes para os propósitos de análise de desempenho, decisões de mix de produtos, orçamentos flexíveis, introdução e abandono de produtos. Alguns meses depois, Cooper e Kaplan (1988) declaram que custos devem ser mensurados corretamente para que a decisão seja correta, sugerindo o método de Custeio por Atividades para ajudar gestores a tomarem melhores decisões sobre projetos de produtos, formação de preço, marketing, *mix*, e melhorias operacionais.

Contrapondo Cooper e Kaplan e (1988), Garder e Lammers (1988) expõem que as publicações na área de negócios na época em questão levaram à conclusão de que os métodos de custeio tradicionais (Custeios por Absorção e Variável) não são úteis principalmente para as instituições financeiras. De acordo com a pesquisa de Garder e Lammers (1988, p. 39), os métodos de custeio tradicionais que alocam custos são úteis para instituições financeiras, destacando-se, sobretudo aos propósitos de avaliação de desempenho de gestores, desenvolvimento de novos produtos, formação de preços e redução de custos (GARDER; LAMMERS, 1988, p. 34).

No contexto de empresas de prestação de serviços, Brignall et al. (1991, p. 228) apontam que as organizações precisam do custo dos produtos em uma variedade de propósitos como avaliação de estoques, *mix* de produção, formação de preços e controle de custos. Concentrando sua pesquisa nos métodos de Custeio por Absorção e Variável somente para o propósito de formação de preços, Brignall et al. (1991) constatam nas empresas pesquisadas, por meio de Estudo de Caso, que os preços são formados com base no mercado.

Utilizando a metodologia de pesquisa *survey*, Drury e Tayles (1994) levantaram uma série de práticas utilizadas por empresas de manufatura na Inglaterra, concentrando-se nos propósitos de custos para formação de preços, análise de lucratividade, *mix* de produtos, comprar ou fabricar. Porém, mesmo envolvendo métodos de custeio, Drury e Tayles (1994) não chegaram a conclusões convergentes, culpando a metodologia de pesquisa *survey* por não indicar exatamente como a informação de custo é utilizada para tomada de decisão. Tanto as pesquisas de Brignall et al. (1991) quanto a de Drury e Tayles (1994) apresentam referências ao Custeio por Atividades, mas somente tangenciam seus conceitos com relação a alocação de custos.

Correlacionando os métodos de Custeio por Absorção e Variável com seus propósitos, Ask e Ax (1992) pesquisaram empresas na Suécia, inventariando para ambos os métodos os propósitos de investimentos em expansão, formação de preços, investimentos em substituição, compra ou fabricação, avaliação de processos produtivos, preços de transferência e decisão de *mix* de produtos. De acordo com Ask e Ax (1992), ambos os métodos de custeio pesquisados são utilizados para os propósitos descritos; porém, o método de Custeio por Absorção é utilizado com maior frequência. Conforme Ask e Ax (1992), o Custeio Variável é mais utilizado para análise de lucratividade de produtos, clientes e mercados.

Corroborando a pesquisa de Ask e Ax (1992), Brierley et al. (2001a) mencionam que o método de Custeio por Absorção evidencia predominância no propósito de formação de preços na perspectiva das publicações na área de Contabilidade de Custos em países europeus.

De maneira adversa a Ask e Ax (1992), Bjørnenak's (1997) no contexto de empresas Norueguesas, encontrou maior utilização do Custeio Variável ao invés do Custeio por Absorção para o propósito de formação de preços; tendo esses métodos utilizados de maneira conjunta para os propósitos de lucratividade, avaliação de estoques, formação de preços e preços de transferência. O Quadro 1 ilustra os resultados quanto aos propósitos de uso dos métodos de custeio na pesquisa de Bjørnenak's (1997, p. 375).

Quadro 1 - Propósitos de uso dos métodos de Custeio Variável e por Absorção

Propósitos	Variável	Absorção	Ambos
Formação de preços	55%	29%	16%
Análise de lucratividade	34%	17%	49%
Preços de transferência	48%	10%	42%
Avaliação de estoques	33%	43%	24%
Método de custeio principal	24%	56%	20%

Fonte: BJØRNENAK (adaptado); 1997, p. 375.

Pong e Mitchell (2006) levantaram em sua pesquisa o questionamento se apresenta relevância à escolha entre os métodos de Custeio por Absorção e o Custeio Variável. Utilizando uma base de dados financeiros do período de 1988 a 2002 de 238 empresas industriais do Reino Unido, Pong e Mitchell (2006) estimaram a estrutura de custos com a intenção de verificar a importância destes métodos para os propósitos de avaliação de estoques e seu impacto na mensuração do resultado. Como conclusão, Pong e Mitchell (2006) apontam que uma minoria de empresas apresentaram diferenças estatisticamente significativas na comparação dos resultados entre os métodos de Custeio por Absorção e o Custeio Variável; para qualquer nível de custo fixo assumido. Pong e Mitchell (2006) alegam que o Custeio por Absorção recebe maior importância em razão da difusão dos Padrões Internacionais de Contabilidade (IASB), que adota este método de custeio sem argumentos fundamentados.

Foster e Baxendale (2008) também apresentaram em seu trabalho a preocupação em debater e analisar qual dos métodos, entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável, seria o mais apropriado para o propósito de avaliação de estoques. Conforme afirmam estes autores, o método de Custeio por Absorção, além de proporcionar o gerenciamento de resultados através da postergação dos custos fixos contidos nos estoques, também dificulta a análise da alavancagem operacional. Segundo Foster e Baxendale (2008), o gerenciamento de resultados e a dificuldade de análise da alavancagem operacional gerado pelo método de Custeio por Absorção levaria a advogar pela maior necessidade de pesquisas para avaliar se o método de Custeio Variável poderia providenciar informações mais relevantes; e principalmente reconsiderando a regra do método de Custeio por Absorção como propósito para relatórios contábeis.

Como resposta à proposta de pesquisa de Foster e Baxendale (2008), Sopariwala (2009) sugere em seu trabalho a utilização de uma demonstração de resultados que contenha as informações proporcionadas pelos métodos de Custeio por Absorção e pelo Custeio Variável. Conforme esses autores, a demonstração proposta resolveria os problemas de manipulação de resultados pelos estoques além de possibilitar avaliar a alavancagem operacional, unindo o melhor destes métodos de custeio.

Ainda no propósito de avaliação de estoques, Baxendale e Foster (2010) elogiam o trabalho de Sopariwala (2009) sugerindo a união em um relatório não somente os métodos de Custeio por Absorção e Variável, mas também o método de Custeio por Atividades. De acordo com Baxendale e Foster (2010) a utilização do método de Custeio por Atividades com o foco em múltiplas atividades na manufatura atribuiria maior precisão aos custos destas atividades para a produção, identificando a capacidade ociosa para cada atividade. Apesar de Baxendale e Foster (2010) terem realizado experimentos com alunos que aplicaram este modelo de relatórios em consultorias para pequenas empresas, a demonstração proposta ainda precisa de maior extensão de testes para se consolidar como uma possibilidade válida.

Abordando o propósito de formação de preços, Govindarajan e Anthony (1983) e Shim e Sudit (1995) confirmam em suas pesquisas a adoção dos métodos de Custeio Absorção e Custeio Variável; ainda que, apontando uma maior adoção do método de Custeio por Absorção para o referido propósito. De acordo com Govindarajan e Anthony (1983, p. 30), a razão para uma maior adoção do método de Custeio por Absorção para a formação de preço apoia-se em três razões econômicas: (a) a maximização do lucro com preços que não se alteram ao longo do tempo e empresas que produzem um só produto não pode ser aplicado em situações reais, (b) a oferta é conhecida, mas a demanda não e (c) o preço é somente mais um item quando incluído no *mix* de marketing da empresa. Para Shim e Sudit (1995), a maior adoção do Custeio por Absorção para o propósito de formação de preços baseia-se também em três razões: (a) a alocação dos custos fixos aos produtos, (b) propicia o controle de custos fixos alocados e (c) a dificuldade em estimar o custo e a receita marginal.

Waller *et al.* (1999, p. 718) analisaram, através de experimentos com vendedores, os impactos dos métodos de Custeio por Absorção e Custeio Variável com o propósito de formação de preços. De acordo com seus resultados, ambos os métodos de custeio causaram impactos somente no primeiro momento, situação na qual os vendedores ainda não tinham

conhecimento sobre as relações de vendas e a demanda de mercado. Após os vendedores conhecerem as relações de vendas e a demanda de mercado, rapidamente esta condição inibiu o impacto dos métodos de custeio na formação dos preços fazendo com que informações de custos não apresentassem efeitos de longo prazo na lucratividade da empresa. Para Waller et al. (1999) a formação de preços baseada em custos não persiste quando ocorre a oportunidade de aprendizado a partir do mercado.

Com a intenção de pesquisar as práticas e tendências de desenvolvimento da Contabilidade de Custos na Finlândia, Lukka e Granlund (1996) questionaram as empresas sobre qual era a importância da utilização das informações de custos para a tomada de decisão. Apesar de a pesquisa envolver outras práticas, as respostas, listadas por grau de importância, foram respectivamente os propósitos de formação de preço, análise de lucratividade de produtos e por último a redução de custos. Contudo, não são apresentadas relações entre os propósitos de uso das informações de custos com métodos de custeio.

Buscando uma análise comparativa entre práticas contábeis na Austrália e no Japão, Wijewardena e Zoysa (1999) encontraram nas empresas destes países os seguintes propósitos de uso dos dados da Contabilidade de Custos: (a) tomada de decisão, (b) orçamentos, (c) gestão de custos, (d) formação de preços, (e) elaboração de demonstrações financeiras e (f) avaliação de desempenho. Para a Austrália, a pesquisa revelou que as empresas usam informações de custos respectivamente para os propósitos de tomada de decisão, elaboração de orçamentos, gestão de custos, formação de preços, elaboração de demonstrações financeiras e avaliação de desempenho. Ainda que sem sentido, Wijewardena e Zoysa (1999, p. 55) alegam que esta ordem de utilização é suportada pelo fato da Austrália apresentar ênfase na Contabilidade Financeira baseada em uma visão voltada para a publicação externa.

Por outro lado, a pesquisa de Wijewardena e Zoysa (1999) revelou que, para o Japão, as empresas usam as informações de custos principalmente para propósitos de gestão de custos e respectivamente para formação de preços, orçamentos, tomada de decisão, elaboração de demonstrações financeiras, por último, avaliação de desempenho. Como justificativa para esta ordem de utilização, Wijewardena e Zoysa (1999, p. 55) afirmam que a contabilidade Japonesa devota grande atenção para a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial. Mesmo elencando propósitos de uso das informações de custos, Wijewardena e Zoysa (1999),

utilizaram em sua pesquisa propósitos genéricos como tomada de decisão e gestão de custos, não envolvendo métodos de custeio relacionados com propósitos.

Com o argumento de examinar algumas questões referentes ao trabalho de Drury e Tayles (1995), Brierley et al. (2001b) pesquisaram junto a contadores gerenciais em empresas da Inglaterra como estes calculam custos de produtos na tomada de decisão. Como conclusão, evidenciaram que as empresas participantes da pesquisa utilizam a informação de custo para os propósitos de formação de preços, fabricação ou compra, *mix* de produtos, redução de custos, projetos de produtos, avaliação de processos de novos produtos e seleção de mercado no qual competem. Apesar de alegar que a pesquisa se destinava a empresas que usam métodos de custeio que alocam custos aos produtos, não existe nenhum método de custeio conceitualmente definido na operacionalização do constructo.

Não obstante, o método de Custeio por Atividades e seus propósitos também foram alvo entre pesquisas na área de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Com o objetivo de analisar os conflitos na implementação do método de Custeio por Atividades, Chenhall (2004) atrelou a sua pesquisa como um dos fatores de conflito a utilidade do método para planejamento de produtos e gestão de custos. Apesar do grande apelo a fatores cognitivos e afetivos, a pesquisa de Chenhall (2004, p. 30) evidenciou que, para o planejamento de produtos, o método de Custeio por Atividades é utilizado para os propósitos de análise de lucratividade de clientes, desenvolvimentos de produtos, produção de produtos, gestão da gama de produtos e formação de preços. Quanto à gestão de custos, foram destacados na pesquisa de Chenhall (2004, p. 30) os propósitos de redução de modelagem de custos, avaliação de desempenho, elaboração de orçamentos e reengenharia e melhorias de processos.

Contudo, apesar da pesquisa de Chenhall (2004, p. 39) evidenciar que existe associação positiva entre os propósitos de uso e o método de Custeio por Atividades, esse salienta que as análises dos resultados não são condições suficientes para ditar a existência da relação causal; principalmente para estabelecer o sucesso do método de Custeio por Atividades apenas na razão de seus propósitos de uso.

Compreendendo as maiores empresas gregas, Cohen et al. (2005) pesquisaram o método de Custeio por Atividades com o objetivo de captar os benefícios e problemas percebidos e as razões de rejeição. Entre os benefícios percebidos do método de Custeio por Atividades,

Cohen et al. (2005) apontaram a melhoria dos propósitos de análise de lucratividade, políticas de preços, redesenho (projeto) de produtos e dos procedimentos de preparação do orçamento.

Preocupado em pesquisar estágios de implementação e os impactos dos fatores contextuais e organizacionais do método de Custeio por Atividades, ainda que de maneira superficial, Krumwiede (1998) ressaltou que as empresas de sua amostra usam o referido método de custeio para os propósitos de redução de custos, formação de preços, avaliação de desempenho, decisão de terceirização e para a elaboração de orçamentos.

Foster e Swenson (1997) destacaram em sua pesquisa que o método de Custeio por Atividades apresenta nas empresas envolvidas os propósitos de uso de decisões na gestão da produção, terceirização, elaboração de orçamentos, avaliação de desempenho, sistema de recompensa entre outros. Cagwin e Bouwman (2002), baseados em Krumwiede (1998) também listaram em sua pesquisa os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades: redução de custos, formação de preços, *mix* de produtos, lucratividade de clientes, elaboração de orçamentos, terceirização e mensuração de desempenho. Entretanto, apesar de ambas as pesquisas (SWENSON, 1997; CAGWIN; BOUWMAN, 2002) envolverem o método de Custeio por Atividades e seus propósitos de uso, nenhuma apresenta em seu escopo investigar esta relação.

Adotando os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades proposto por Innes e Mitchell (1995), outras pesquisas foram replicadas em países distintos ao Reino Unido. Pierce e Brown (2004) usaram os propósitos de Innes e Mitchell (1995) para compreender o método de Custeio por Atividades em empresas Irlandesas; Cotton et al. (2003) pesquisaram em empresas da Nova Zelândia, enquanto Shoute (2009) atrelou os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades em empresas holandesas com a complexidade dos sistemas de custos. O trabalho de Innes e Mitchell (1995), bem como suas pesquisas posteriores envolvendo propósitos de uso do método de Custeio por Atividades são discutidos de maneira aprofundada no próximo tópico.

Kennedy e Affleck-Graves (2001) também envolveram os propósitos de Innes e Mitchell (1995) em sua pesquisa, porém não evidenciaram os resultados em suas análises, tamanha preocupação em verificar a relação do método de Custeio por Atividades com o desempenho de empresas no mercado de capitais.

Outras pesquisas envolveram o método de Custeio por Atividades, porém sem a pretensão de tratar os propósitos de uso deste método de maneira geral como Innes e Mitchell (1995). O Quadro 2 destaca pesquisas com propósitos específicos de uso para o método de Custeio por Atividades.

Quadro 2 – Pesquisas com propósitos específicos do método de Custeio por Atividades

Propósitos	Países	Estudos
Redução de custos	Reino Unido	Bhimani e Pigott (1992), Evans e Ashworth (1996), Brierley et al. (2007)
Comprar ou fabricar	Reino Unido	Bhimani e Pigott (1992)
Introdução e descontinuação de produtos	França	Bescos e Mendoza (1995)
Desenvolvimento de produtos e processo	Reino Unido	Bhimani e Pigott (1992), Gietzmann (1991)
Formação de Preços	França	Bescos e Mendoza (1995)
	Finlândia	Malmi (1996)

Fonte: Brierley et al.; 2001, p. 234.

Envolvendo 28 empresas das 500 melhores e maiores da revista Exame, Santos e Ninin (2000) investigaram seus sistemas de custos, contemplando métodos de custeio e seus propósitos de uso. Com semelhanças entre os propósitos levantados por Innes e Mitchell (1995), Santos e Ninin (2000) enumeraram seus próprios propósitos para métodos de custeio, elencando: rentabilidade e alavancagem da empresa, rentabilidade do produto, ponto de equilíbrio, redução de custos, apuração de lucro gerencial e societário fiscal, avaliação de estoques, preço de venda, mix de produtos, projetos de investimentos, análise de valor, orçamento empresarial e *Benchmark*.

Apesar de a pesquisa de Santos e Ninin (2000) propor uma modelagem de sistemas de custos, o mérito consistiu em envolver os métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio por Atividades e o Custeio Pleno diante de propósitos de uso. Contudo, a pesquisa levanta dúvidas quanto à definição dos métodos de custeio envolvidos.

2.3 Os propósitos de Innes e Mitchell (1995)

Buscando entender como o método de Custeio por Atividades se encontrava nas empresas, Innes e Mitchell (1991) enviaram questionários para 720 empresas membros do Instituto de Contadores Gerenciais do Reino Unido. Aproveitando 187 respostas, Innes e Mitchell (1991) levantaram justificativas das empresas para implementar, avaliar, desconsiderar ou simplesmente rejeitar o método de Custeio por Atividade. Deste modo, Innes e Mitchell (1991) iniciaram suas pesquisas referentes ao método de Custeio por Atividades mesmo que de maneira incipiente no que se refere aos propósitos de uso deste método.

Ampliando a discussão acerca da aplicação do método de Custeio por Atividades, Mitchell (1994) defendeu em sua pesquisa teórica que este método deve ser utilizado para os propósitos de uso de avaliação de estoques, decisões na produção, políticas de preços, mensuração de desempenho e recompensa, elaboração de orçamentos, redução de custos e mapeamento de atividades.

Utilizando como referência as pesquisas de Innes e Mitchell (1991) e Mitchell (1994) para fundamentar os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades, Innes e Mitchell (1995) realizaram uma pesquisa *survey* com as 1000 maiores empresas do Reino Unido, listadas no livro *The Times 1000*, edição de 1994. Neste estudo, os autores evidenciaram explicitamente a ligação entre o método de Custeio por Atividades e seus propósitos de uso por meio de seus resultados. Para operacionalizar sua pesquisa, elencaram 12 propósitos de uso específicos para o método de Custeio por Atividades, referenciando a literatura utilizada para sustentar teoricamente cada propósito (Quadro 3).

De acordo com Innes e Mitchell (1995, p. 140), a lista dos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades, retirada da literatura, tem sido assunto em muitos estudos de caso, porém alegam que o ponto forte de seu trabalho consiste no conjunto de propósitos elencados.

Quadro 3 – Propósitos de uso do Custeio por Atividades – Innes e Mitchell (1995)

Propósitos de uso	Referências
1. Avaliação de estoques.	Innes e Mitchell (1990), Mitchell (1994).
2. Formação de preços.	Innes e Mitchell (1991).
3. Decisões de produção (volume).	Johnson e Kaplan (1987), Shank e Kaplan (1990).
4. Redução de custos.	Os autores não listaram referencia para este propósito.
5. Análise de valor.	Brimson (1991).
6. Eliminação de atividades (principal, suporte e outras).	Bellis-Jones e Hand (1989).
7. Mapeamento de atividades.	Morrow e Hazell (1992).
8. Orçamento.	Brimson e Fraser (1991), Kaplan (1994) e Yoshikawa et al. (1992).
9. Desenvolvimento de novos produtos e serviços.	Dolinsky e Vollman (1991) e Jonez e Wright (1987).
10. Análise de lucratividade de clientes.	Bellis-Jones (1989).
11. Análise de desempenho.	Carlson e Young (1993)
12. Análise de custo/volume/lucro.	Cooper (1991)

Fonte: adaptado de Innes e Mitchell (1995)

Innes e Mitchell (1995) apresentam mérito neste trabalho ao elencar propósitos de uso ainda que somente para o método de Custeio por Atividades. Como mencionado, outros autores (COTTON et al., 2003; PIERCE; BROWN, 2004; SHOUTE, 2009) também se utilizaram dos propósitos de uso enumerados por Innes e Mitchell (1995) para investigar o método de Custeio por Atividades. O Quadro 04 sintetiza os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização nas pesquisas de Cotton et al. (2003) e Shoute (2009) comparadas com Innes e Mitchell (1995).

Quadro 4 - Propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização

Propósitos de uso do método de Custeio por Atividades	Innes e Mitchell (1995)	Cotton et al. (2003)	Shoute (2009)
Redução de custos.	1°	3°	4°
Mensuração de desempenho.	2°	5°	6°
Formação de preços.	3°	1°	1°
Análise custo-volume-lucro.	4°	4°	5°
Orçamento.	5°	1°	2°
Análise de lucratividade de clientes.	6°	7°	8°
Decisão de produção.	7°	6°	9°
Desenvolvimento de novos produtos.	8°	7°	6°
Avaliação de estoques.	9°	9°	3°
Outros.	10°	10°	10°

Fonte: Innes e Mitchell (1995, p. 144); Cotton et al. (2003, p. 70); Shoute (2009, p. 215).

Os dados da pesquisa de Pierce e Brown (2004) não foram considerados no Quadro 4, pois os autores não relacionam os propósitos de uso pelo critério de utilização, mas na ordem de importância e sucesso.

Apesar de apontar um baixo índice de adoção do método de Custeio por Atividades entre as empresas participantes (aproximadamente 20%), a pesquisa de Innes e Mitchell (1995, p. 142) evidenciou que, entre estas empresas que adotavam o método, 58% o utilizam para atender entre 4 e 6 propósitos; caracterizando a utilização para múltiplos propósitos. Shoute (2009, p. 211) em sua pesquisa sugere que o uso do método de custeio para múltiplos propósitos apresenta um efeito negativo no nível de efetividade. Contudo, Shoute (2009) não consegue suportar esta afirmação com os resultados de sua pesquisa para o método de Custeio por Atividades.

Entretanto, Dugdale e Jones (1997) questionam os resultados de Innes e Mitchell (1995) no que se refere à utilização do método de Custeio por Atividades para avaliação de estoques entre as empresas pesquisadas. Com o auxílio de Innes e Mitchell (1995), Dugdale e Jones (1997) investigam, por meio de entrevistas telefônicas, se as empresas que responderam utilizar o método de custeio para avaliar estoques realmente o faziam. Desta maneira, Dugdale

e Jones (1997) concluem em sua pesquisa que, entre as 12 empresas que responderam utilizar o método de Custeio por Atividades para avaliar estoques, somente 4 afirmaram não utilizar o método para este propósito. Porém, Dugdale e Jones (1997, p. 238) alegam que nas demais empresas que utilizavam o método de Custeio por Atividades para avaliação de estoques, foram apresentadas fracas relações entre a definição do método de custeio e o propósito de uso adotado. Como conclusão, Dugdale e Jones (1997, p. 238) afirmam que, de acordo definições e interpretações, poucas empresas estão empregando o método de Custeio por Atividades para a avaliação de estoques.

Como resposta às críticas de Dugdale e Jones (1997), Innes e Mitchell (1997a, p. 241) expõem que, apesar da metodologia de pesquisa *survey* ser amplamente reconhecida, seus resultados devem ser analisados com cuidado. Adicionalmente, Innes e Mitchell (1997, p. 247) citam que Dugdale e Jones (1997) foram céticos quanto ao método de Custeio por Atividades ser utilizado com o propósito de avaliação de estoques. Concluindo, afirmam que os mesmos erros de interpretação e definição acusada em sua pesquisa também poderiam ocorrerem na réplica de Dugdale e Jones (1997).

Embora a pesquisa de Innes e Mitchell (1995) abrangesse empresas de prestação de serviços, não foram consideradas instituições financeiras, proporcionando a Innes e Mitchell (1997b) uma nova oportunidade de pesquisa: submeter novamente os mesmos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades entre as 60 maiores instituições financeiras do Reino Unido – de acordo com o *The Times* 1000 do ano de 1993. Utilizando os mesmos propósitos de uso de Innes e Mitchell (1995), Innes e Mitchell (1997b) evidenciaram novamente que o método de Custeio por Atividades apresentava maior utilização para o propósito de redução de custos, ainda que em segmento específico. O Quadro 5 demonstra os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização entre as pesquisas com empresas não financeiras (INNES; MITCHELL, 1995) e instituições financeiras (INNES; MITCHELL, 1997b).

Quadro 5 – Comparação dos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização nas pesquisas de Innes e Mitchell (1995) e Innes e Mitchell (1997)

Propósitos de uso do método de Custeio por Atividades	Innes e Mitchell (1995) - Empresas não financeiras	Innes e Mitchell (1997) – Instituições financeiras
Redução de custo	1º	1º
Mensuração de desempenho	2º	8º
Formação de preços	3º	2º
Análise custo-volume-lucro	4º	3º
Orçamentos	5º	4º
Análise de lucratividade de clientes	6º	7º
Decisão de produção	7º	4º
Desenvolvimento de novos produtos / serviços	8º	4º
Avaliação de estoques	9º	Não se aplica
Outros	10º	9º

Fonte: Innes e Mitchell (1995, p. 144); Innes e Mitchell (1997b, p. 201).

Deste modo, Innes e Mitchell (1997b) concluem em sua pesquisa, que o método de Custeio por Atividades foi adotado de maneira tardia no segmento de instituições financeiras, porém com uma taxa de adoção mais alta que em outros segmentos da indústria pelo fato do método gerar uma percepção de superioridade frente a outros métodos de custeio (INNES; MITCHELL, 1997b, p. 201).

Diante das pesquisas realizadas com o método de custeio e seus propósitos de uso, Innes et al. (2000) elaboram um novo trabalho comparando as alterações de utilização dos propósitos do método de Custeio por Atividades nos período de 1994 e 1999. Foram envolvidas as 348 maiores empresas do Reino Unido listadas na edição dos respectivos anos do *The Times* 1000, sendo aproveitadas 177 respostas. Nesta pesquisa, Innes et al. (2000) consideraram empresas dos setores de manufatura, prestação de serviços e instituições financeiras; utilizando repetidamente a metodologia de pesquisa *survey*. Novamente a pesquisa de Innes et al. (2000) destacou a larga utilização por parte das empresas do método de Custeio por Atividades para a redução de custos; seguido do propósito de formação de preços. O Quadro 6 apresenta os

propósitos de uso aos quais se destina o método de Custeio por Atividades nos períodos 1999 e 1994 nas empresas consideradas na pesquisa de Innes et al. (2000).

Quadro 6 – Comparação dos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades por ordem de utilização nos períodos de 1999 e 1994 – Innes et al. (2000)

Propósitos de uso do método de Custeio por Atividades	1999	1994
Redução de custo	1° (90,3%)	1° (89,2%)
Formação de preços	2° (80,6%)	2° (68,9%)
Mensuração de desempenho	3° (74,2%)	3° (60,8%)
Análise custo-volume-lucro	4° (64,5%)	4° (62,2%)
Orçamentos	5° (54,8%)	5° (56,8%)
Análise de lucratividade de clientes	6° (51,6%)	6° (51,4%)
Decisão de produção	7° (51,6%)	7° (47,3%)
Desenvolvimento de novos produtos / serviços	8° (41,9%)	8° (35,1%)
Avaliação de estoques	9° (16,1%)	9° (24,2%)
Outros	10° (16,1%)	10° (9,5%)

Fonte: Innes et al. (2000, p. 355).

Apesar do espaço de tempo, a pesquisa de Innes et al. (2000) revelou que não houve alterações na ordem de propósitos de uso do método de Custeio por Atividades entre as empresas participantes. No que tange ao número de diferentes propósitos ao qual o método de Custeio por Atividades se destina, nas empresas participantes prevaleceu o intervalo de 4 a 6 propósitos. O Quadro 7 evidencia o número de diferentes propósitos de uso ao qual se destina o método de Custeio por Atividades nas empresas consideradas na pesquisa nos períodos de 1994 e 1999.

Quadro 7 – Número de propósitos de uso do método de Custeio por Atividades de acordo com Innes et al. (2000)

Número de propósitos	1999	1994
7 a 9	32%	19%
4 a 6	48%	61%
1 a 3	20%	20%

Fonte: Innes et al. (2000, p. 354)

A pesquisa de Innes et al. (2000, p. 352) ressalta a baixa taxa de adoção do método de Custeio por Atividades entre as empresas questionadas: 21%. As pesquisas de Innes e Mitchell (1995) somente com empresas de manufatura e prestadoras de serviços também apresentam baixa taxa de adoção do método de Custeio por Atividades – 19,5%. Demais pesquisas corroboram a baixa taxa de adoção do método como Pierce e Brown (2004), Cotton et al. (2003), Cagwin e Bouwman (2002) e Clarke et al. (1999).

Assim como Innes e Mitchel (1997), Drury e Tayles (2005) alertam para o cuidado na interpretação de pesquisas que utilizam a metodologia de pesquisa *survey*, pois os termos métodos de custeio não se apresentam realmente definidos. Para Shoute (2009), pesquisas futuras devem se preocupar com a identificação de novos propósitos de utilização para os demais métodos de custeio.

3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Com a definição do problema e objetivos da pesquisa junto com o aprofundamento da revisão da literatura realizado nos capítulos anteriores, abre-se espaço para a caracterização e o desenvolvimento do procedimento metodológico adotado.

3.1 Caracterização do estudo

Este estudo, de acordo com a questão e os objetivos estabelecidos, apresenta natureza descritiva e correlacional. Conforme Vergara (1998, p. 45), a investigação descritiva expõe as características de determinado fenômeno, estabelecendo inclusive correlações entre variáveis.

Com a predominância da característica descritiva, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, onde os dados são analisados à medida que coletados, formando e consolidando desse processo as abstrações (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 141). Para Martins e Theóphilo (2009, p. 92), a pesquisa qualitativa não se pauta em métodos quantitativos, mas nos aspectos qualitativos do tema e dos objetivos investigados descobrindo e entendendo a complexidade e interação nesta pesquisa, entre os propósitos de uso e os métodos de custeio. Desta maneira, no caso deste estudo, torna-se necessário na pesquisa qualitativa que o pesquisador entre em contato direto com o ambiente no qual o fenômeno está inserido (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 141).

Com o intuito de obter respostas para a questão de pesquisa evidenciada adota-se a abordagem metodológica empírico-analítica com a estratégia de pesquisa baseada em Estudo de Caso; verificando, deste modo, se os elementos que compõem o referencial teórico refletem as práticas das empresas objeto de estudo desta dissertação. O Quadro 8 apresenta a síntese da caracterização da pesquisa.

Quadro 8 - Síntese da caracterização da pesquisa

Características	Atividades
Descritiva	Descrever a que propósitos os métodos de custeio são aplicados.
Correlacional	Apresentar as inter-relações entre métodos de custeios e os propósitos específicos.
Qualitativa	Descobrir a interação entre os propósitos e os métodos de custeio.
Estudo de Caso	Estudar as empresas objeto de estudo com contato direto e prolongado identificando os métodos de custeio e os propósitos de uso.
Empírico-analítica	Verificar se os elementos que compõem o referencial teórico refletem as práticas das empresas objeto de estudo desta dissertação.

3.2 Estratégia de pesquisa

Por definição, a estratégia baseada em Estudo de Caso consiste em uma pesquisa empírica, que investiga um fato inserido em determinado contexto da vida real, oportunamente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não se apresentam de maneira clara e definida (YIN, 2005, p.32; COOPER; SHINDLER, 2003, p. 130; MARTINS, 2008, p. 4; BENBASAT et al., 1987, p. 370). Conforme VOSS et al. (2002, p. 197) a possibilidade do estudo do fenômeno frente ao ambiente e a teoria gera relevantes significados para o resultado da pesquisa através da observação prática.

Para Martins e Theóphilo (2009, p. 61), a estratégia de pesquisa Estudo de Caso solicita a avaliação qualitativa, pois seu objetivo é o estudo de uma unidade social que se analisa de maneira profunda e intensa. Conforme VOSS et al. (2002, p. 195), o Estudo de Caso proporciona a condução da pesquisa no campo com a exposição de problemas reais e a variedade de contextos.

Com a exposição de problemas reais na variedade e contextos nos quais os métodos de custeio estão envolvidos, o pesquisador, no Estudo de Caso, não mantém controle sobre os

métodos de custeio elencados nem sobre seus respectivos propósitos de uso. Desta maneira o pesquisador busca o aprendizado, descrevendo, compreendendo e interpretando a complexidade do caso concreto (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 61).

Para VOSS et al. (2002, p. 202), Estudo de Caso apresenta limitações de generalização quando são conduzidos na maneira única, além da possibilidade de subjugar eventos. Como alternativa para a redução do risco de generalização e da possibilidade de subjugar eventos, esta pesquisa adota Estudo de Caso com múltiplos casos. Para Yin (2010, p. 85), a adoção de Estudo de Caso com múltiplos casos apresentam evidências mais convincentes com um estudo mais robusto. Adicionalmente, a adoção da estratégia de pesquisa de Estudos de Casos múltiplos facilita a realização de estudos comparativos e conseqüentemente proporciona a lógica de replicação predizendo resultados; ou ainda produzindo resultados contrastantes (YIN, 2010, p. 78).

Em um Estudo de Casos múltiplos cada caso torna-se um estudo completo, no qual se procuram evidências em relação aos fatos e às conclusões para cada situação (YIN, 2010, p. 77). Neste estudo, a adoção do Estudo de Casos múltiplos viabiliza que o mesmo método de custeio seja estudado em organizações (empresas) diferentes.

Com a escolha da estratégia de Estudo de Casos múltiplos, a pesquisa aponta para a possibilidade de verificar diferentes propósitos de uso de um mesmo método de custeio em unidades de análises diferentes; ou seja, o mesmo método de custeio sendo utilizado para propósitos distintos em empresas distintas. Porém, o Estudo de Caso múltiplo também possibilitou verificar em cada unidade de análise (empresa) a adoção de diferentes métodos de custeio com diferentes propósitos uso. Contudo, em diferentes ou na mesma unidade de análise, pode ocorrer que diferentes métodos de custeio sejam utilizados para o mesmo propósito. A Ilustração 6 demonstra as relações entre os métodos de custeio e seus propósitos frente às unidades de análise.

Ilustração 6 – Relações entre métodos de custeio, propósitos de uso e unidades de análise

No contexto das unidades de análise, foram estudados os propósitos dos métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável e o Custeio por Atividades. Como referência de propósitos de uso dos métodos de custeio, foram adotados os propósitos utilizados por Innes e Mitchell (1995).

3.3 Variáveis investigadas

As variáveis investigadas neste estudo - os propósitos de uso e consequentemente os métodos de custeio, são qualitativas e não métricas, apresentando como preocupação central a descrição, a compreensão e a interpretação dos fatos, ao invés de sua medição (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 141). Desta maneira, no âmbito da pesquisa descritiva, as variáveis estudadas foram relacionadas com os métodos de custeio sem a interferência e a manipulação do pesquisador (ANDRADE, 2007, p. 19; CERVO; BERBIAN, 1996, p. 20), porém avaliando suas inter-relações.

Como referido, os propósitos de uso dos métodos de custeio utilizados para a pesquisa foram estabelecidos por Innes e Mitchell (1995). Porém, Innes e Mitchell (1995) envolveram em sua pesquisa somente o método de Custeio por Atividades. Nesta pesquisa foram verificados não

somente no tocante ao método de Custeio por Atividades, mas também no concernente aos demais métodos presentes nas empresas objetos de estudo. A Ilustração 7 evidencia as relações entre o objeto de estudo, os métodos de custeio e os propósitos de uso.

Ilustração 7 – Relação entre objetos de estudo, métodos de custeio e propósitos de uso

Todavia, para esta pesquisa, os propósitos de uso estabelecidos por Innes e Mitchell (1995) não foram utilizados na totalidade. De acordo com Innes e Mitchell (1995), o mapeamento de atividades consiste em um dos propósitos de uso do método de Custeio por Atividades. Porém, entende-se que não cabe a qualquer que seja o método de custeio mapear atividades, mas mensurar custos preocupando-se com quais elementos devem ou não compor estes. Deste modo, o propósito de mapeamento de atividades será excluído dos propósitos utilizados como variáveis nesta pesquisa.

3.4 Coleta de dados

Na utilização da estratégia de pesquisa Estudo de Caso de acordo com Yin (2010, p. 33), ocorre uma situação tecnicamente única, onde há mais variáveis de interesse do que pontos de dados. Contudo, o potencial da estratégia de Estudo de Caso, está no uso de múltiplas fontes de coleta de dados, requerendo assim a aplicação do maior número de técnicas possíveis (GIL et al., 2005; YIN, 2010, p. 26; BENBASAT et al., 1987, p. 370).

Todavia, para garantir a validade dos resultados obtidos em determinada fonte, deve-se confrontar estes resultados com outros obtidos por fontes distintas (GIL et al., 2005, p. 50). Uma única fonte de coleta de dados não pode verificar a quantidade de variáveis significativas envolvidas no Estudo de Caso.

Sustentado pelo referencial teórico apresentado no Capítulo 2 deste trabalho, a utilização da estratégia de pesquisa Estudo de Caso busca por meio de diferentes técnicas de coleta de dados testar e refinar a teoria (VOSS et al., 2002, p. 196), para que esta possa explicar e prever a que propósitos atendem os métodos de custeio frente as suas inter-relações.

3.4.1 Técnicas de coleta

3.4.1.1 Bibliografia e publicações

O levantamento de dados provenientes de bibliografias e publicações em periódicos, realizado no Capítulo 2, teve como objetivo três propósitos: (a) fornecer uma revisão crítica dos principais conceitos sobre métodos de custeio e seus propósitos de uso para a formação do arcabouço teórico, (b) prover suporte para a pesquisa de campo; e (c) prover dados para a realização da análise de resultados.

Como fonte principal desta técnica de coleta de dados, privilegiaram-se as publicações periódicas internacionais e nacionais voltado para a área de Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos; dando preferência às obras de publicação recente e com maior relevância ao tema. De maneira complementar, também foram selecionadas dissertações e teses com a intenção de desenvolver e aprimorar os aspectos da pesquisa.

3.4.1.2 Entrevistas

A técnica de coleta de dados denominada entrevista, de acordo com Martins (2008, p. 27), apresenta como objetivo entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, tendo como

base as suposições anteriores e conjecturas do pesquisador. A utilização de entrevistas como técnica de coleta de dados não consiste na aplicação de questionários, mas em conversas guiadas (YIN, 2010, p. 133) por perguntas.

Conduzidas de maneira semi-estruturada, as entrevistas buscaram maior flexibilidade frente a possíveis dúvidas e questionamentos que pudessem surgir durante a coleta de dados. Para Strach e Everett (2008, p. 205), a entrevista semi-estruturada proporciona ao pesquisador a liberdade de exercer a sua iniciativa diante de questões e assuntos inesperados que possam surgir; buscando obter informações, dados e opiniões por meio de uma conversação livre (MARTINS, 2008, p. 27).

As entrevistas semi-estruturadas foram guiadas por roteiros estipulados em três blocos. O Bloco A consiste em coletar informações referentes aos métodos de custeio utilizados e suas relações com a empresa. No Bloco B, foi investigada a presença dos propósitos de uso dos métodos de custeio propostos por Innes e Mitchell (1995), enquanto no Bloco C foram explorados propósitos e informações adicionais sobre o uso dos métodos de custeio. O roteiro do Bloco A e C, bem possíveis adaptações no Bloco B foram definidas em reuniões e discussões com o orientador. Os roteiros para as entrevistas compõem os Apêndices 1, 2 e 3.

No processo de coleta de dados em entrevista, informantes-chave foram fundamentais, pois forneceram as percepções e interpretações do entrevistado a respeito dos propósitos de uso dos métodos de custeio. O processo de coleta de dados em entrevista sugeriu fontes alternativas para confirmar informações obtidas, possibilitando o encadeamento das evidências (YIN, 2010, p. 133, MARTINS, 2008, p. 27).

Os informantes-chave foram selecionados mediante a indicação dos membros das empresas, sendo desejável informantes sob dois aspectos: (a) que apresentam relação com a utilização de informações custos provenientes dos métodos de custeio adotados pela empresa, (b) que mensuram os custos operando os métodos de custeio.

Para os informantes-chave que apresentam relação com a utilização de informações de custos, os roteiros foram elaborados com a intenção de investigar os propósitos de uso das informações de custos. Estes roteiros foram destinados a dois grupos de entrevistados: (a) ao

setor Comercial, Marketing e Pesquisa & Desenvolvimento (Apêndice 2), (b) ao setor de Operações, Produção e Logística (Apêndice 3).

Por outro lado, para os informantes-chave que mensuram custos, o roteiro de entrevistas foi elaborado com a intenção de identificar os métodos de custeio adotados e seus propósitos de uso. Para este grupo de entrevistados do departamento/setor de Controladoria e Contabilidade (Apêndice 1).

Vale ressaltar que os roteiros não foram iguais, contendo questões direcionadas às abordagens específicas. O Quadro 9 demonstra os grupos de entrevistados com os propósitos de Innes e Mitchell (1995).

Quadro 9 – Grupos de entrevistados e propósitos abordados nos roteiros

Grupos	Propósitos de Innes e Mitchell (1995)	Roteiro - Apêndices
Controladoria, Contabilidade	Avaliação de estoques; Formação de preços; Análise de lucratividade de clientes; Orçamento; Análise Custo-Volume-Lucro; Análise de desempenho; Redução de custos; Decisões de produção; Desenvolvimento de novos produtos e serviços; Análise de valor.	1
Comercial, Marketing e P&D	Formação de preços; Análise de lucratividade de clientes; Análise Custo-Volume-Lucro; Redução de Custos; Desenvolvimento de novos produtos e serviços; Análise de valor.	2
Operações, Produção e Logística	Avaliação de estoques; Orçamento; Análise de desempenho; Redução de custos; Decisões de produção; Desenvolvimento de novos produtos e serviços; Análise de valor.	3

As entrevistas foram utilizadas tanto para coletar quanto para confirmar e complementar as evidências da pesquisa de campo. Deste modo, contar com outras fontes de entrevista proporciona a possibilidade da pesquisa corroborar ou não dos dados coletadas. Com a intenção de dirimir possível ambiguidade conceitual entre os métodos de custeio, dois dias antes das entrevistas foi fornecido aos entrevistados um glossário (Apêndice 4).

3.4.1.3 Documentos

A pesquisa documental tem efeito semelhante à da composição do referencial teórico, porém não realiza o levantamento de material editado (MARTINS, 2008, p. 46). Na pesquisa documental a preocupação recai sobre os relatórios como mapas e registros de custos, avaliações de resultados, orçamentos operacionais, estudos de viabilidade, propostas orçamentárias, memorandos, entre outros referentes a métodos de custeio e seus propósitos de uso dentro da unidade de análise.

No escopo deste estudo, a pesquisa documental alinha-se para a confirmação e complementação dos dados coletados por outros instrumentos e fontes, com a intenção de proporcionar a confiabilidade e a melhoria da qualidade da produção (YIN, 2010, p. 128; MARTINS, 2008, p. 46). Para a coleta dos dados por meio da pesquisa documental foi solicitada a permissão para o uso dos relatórios, expondo inclusive que a aplicação deste instrumento não impede a realização simultânea dos demais.

3.5 Análise das evidências

Em concordância com a questão de pesquisa e objetivos propostos, assume-se a estratégia de análise de dados baseada nas proposições teóricas expostas no Capítulo 2 por meio das revisões da literatura. Como técnica de análise das evidências, além da adoção da lógica de combinação de padrão previsto no referencial teórico com o padrão empírico (TROCHIM, 1989, p. 359), esta pesquisa adota a técnica de análise das evidências de síntese cruzada dos casos, consolidando as descobertas ao longo das séries de Estudos de Casos individuais (YIN, 2010, p. 184). Definir a estratégia para análise de evidências auxilia no tratamento da imparcialidade, produzindo consequentemente conclusões analíticas vigorosas (YIN, 2010, 158).

A técnica de análise de síntese cruzada dos casos indica se os métodos de custeio estudados em diferentes unidades de análise compartilham similaridades ou não entre os propósitos de uso. Assim, a técnica de análise de síntese cruzada dos casos, conforme Hoque e Zawawi

proporciona também à tipologia dos achados fragmentados em função de configurações particulares de casos individuais (HOQUE; ZAWAWI, 2010, p. 517).

3.6 Relatório da pesquisa

O relatório da pesquisa, em razão da estratégia adotada de Estudos de Casos múltiplos, contém descrições múltiplas, cobrindo cada um dos casos isolados, separados em seções no Capítulo 4, denominado resultado da pesquisa de campo.

A estrutura de relatório comparativa foi adotada de maneira complementar, repetindo cada caso replicado nas organizações envolvidas no Estudo de Caso múltiplo. De acordo com Yin (2010, p. 184) a vantagem da estrutura comparativa é que todo o Estudo de Caso é repetido duas ou mais vezes de maneira claramente comparativa.

3.7 Amostra da pesquisa

A amostra pesquisada foi constituída por cinco empresas privadas que atuam no Brasil em diferentes setores, das quais foram exploradas suas realidades e confrontado o ambiente de campo pesquisado com o referencial teórico. A definição da amostra foi estipulada pelo critério não probabilístico e intencional por conveniência.

Deste modo, as empresas objeto do estudo foram selecionadas pela adoção de ao menos um dos métodos de custeio referenciados na literatura de Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos, proporcionando viabilidade na realização da pesquisa. Porém, para tornar a pesquisa mais robusta, foi necessário dar preferência a empresas que adotassem dois ou mais métodos de custeios. O Quadro 10 demonstra o segmento de atuação e os métodos de custeio adotados pelas empresas identificadas como viáveis à aplicação da pesquisa.

Quadro 10 – Empresas objeto da pesquisa

Segmentos de atuação		Métodos de Custeio			
		Absorção	Variável	Pleno	Atividades
Automobilístico	Manufatura	X	X	X	
Cartões de benefícios	Serviços	X	X		X
Agronegócios	Manufatura	X			
Alimentos	Manufatura	X	X		X
Ensino universitário	Serviços		X	X	

Inicialmente, as empresas foram contatadas para uma primeira reunião, onde ocorreu a exposição da pesquisa, dos procedimentos e do protocolo de ética (Anexo 1). Posteriormente, com a manifestação do interesse em participar do estudo, uma segunda reunião proporcionou a identificação de potenciais informantes-chave à pesquisa.

3.8 Procedimento ético

A pesquisa foi realizada mediante consentimento formal das empresas, revelando aos participantes os procedimentos e técnicas, com o intento de não causar danos à organização e seus envolvidos. Visando estabelecer uma relação ética entre a organização e a pesquisa, estabeleceu-se um protocolo ético (Anexo 1) esclarecendo escopo, procedimentos, tempo de permanência e benefícios.

No que tange à confidencialidade - aspecto apontado por Cooper e Schindler (2003, p. 113), foi garantido por escrito à empresa estudada e aos participantes o anonimato. Foram também suprimidas as referências à empresa e o nome dos participantes.

Nas entrevistas, antes do início, foi solicitada a permissão para a utilização de gravador para o registro. Nas entrevistas em que não foi permitida a utilização de gravador, por exigência da empresa estudada ou dos informantes, os procedimentos foram anotados e posteriormente transcritos.

4. RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO

Com a definição da estratégia de pesquisa e dos métodos de coleta de dados, cabe a este Capítulo evidenciar os dados coletados no campo por meio das técnicas de coleta, descrevendo cada caso separadamente com suas respectivas particularidades.

4.1 Segmento Automobilístico

A empresa do segmento automobilístico pesquisada é especializada na produção de componentes em ferro fundido e aço forjado para compor o conjunto sistema diferencial de veículos, atendendo os mercados de montadoras, sistemistas e de reposição de peças (nacional e internacional). Com capital nacional e constituição societária limitada, o sistema de tributação adotado é o de Lucro Real.

Com uma extensa linha de produtos, a empresa detém as certificações de qualidade ISO 9001 e ISO/TS 16949. De maneira incipiente, a implementação da prática de gestão da produção *Lean Manufacturing* divide setor de manufatura em células de produção. Os principais processos produtivos que envolvem o negócio são fundição, forjaria e usinagem.

O principal artefato de controle gerencial da empresa é o orçamento, realizado de acordo com o planejamento estratégico e o plano de negócios no espaço temporal anual, desdobrado mensalmente para o acompanhamento dos desvios entre o planejado e o realizado.

Para o gerenciamento das informações que envolvem o negócio, a empresa adota um sistema computacional de *Enterprise Resource Planning* (ERP) de renome no mercado brasileiro, que atua de maneira conjunta com um software de análise de dados; proporcionando com maior facilidade informações de custos e margens de produtos e clientes. Adicionalmente, simulações de cenários e relatórios personalizados são elaborados em planilhas eletrônicas com a extração de dados do ERP.

No mês de setembro de 2012, a empresa contava com 256 funcionários e a receita líquida no ano de 2011 foi de R\$ 32 milhões. As exportações de produtos estão concentradas em países

da América Latina – principalmente para Argentina, Paraguai, Uruguai e Chile; tendo aproximadamente 90% da produção para o mercado de reposição nacional, sendo o restante para o mercado de montadoras e sistemistas.

As entrevistas e os estudos nesta empresa foram realizados no período de agosto a novembro de 2012. O Quadro 11 lista o perfil dos entrevistados.

Quadro 11 – Perfil dos entrevistados – segmento Automobilístico

Cargos ocupados	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Gerente Administrativo	4 anos	12 anos	12 anos
Supervisor de Custos	3 anos	3 anos	20 anos
Gerente de Logística	5 anos	29 anos	29 anos
Gerente de Vendas	8 anos	8 anos	30 anos
Supervisor de Produção	4 anos	12 anos	18 anos

Entre os entrevistados, o supervisor de custos apresentou o menor tempo na empresa, apesar de atuar vinte anos no segmento automotivo. Apenas o gerente administrativo e o supervisor, antes das entrevistas, conheciam e sabiam diferenciar os métodos de custeio envolvidos na pesquisa; apesar dos demais terem conhecimentos sobre os propósitos de uso destes métodos de custeio.

4.1.1. Métodos de custeio adotados

Para atender seus propósitos, são adotados os métodos de Custeio por Absorção (Parcial e Pleno) e Custeio Variável. Todas as informações de custos são mensuradas no departamento de Controladoria; posteriormente, são divulgadas para os demais departamentos. Na operacionalização dos métodos de Custeio por Absorção Parcial e Pleno são utilizados 180 centros de custos, classificados em departamentos produtivos, de apoio à produção, comerciais e administrativos. O Quadro 12 evidencia a estrutura de custos e despesas.

Quadro 12 – Estrutura de custos e despesas - empresa do segmento automobilístico

Custos e Despesas	%
Custos Variáveis	36,2
Custos Fixos	42,8
Despesas Variáveis	3,6
Despesas Fixas	17,4

A maior participação na estrutura de custos dos produtos cabe aos custos indiretos (Quadro 13). Apenas a matéria-prima é tratada como custo variável, sendo a mão de obra direta e os custos indiretos de produção considerados como custos fixos.

Quadro 13 – Estrutura de custos - empresa do segmento automobilístico

Custos	%
Matéria-Prima	27,4
Mão de Obra Direta	21,4
Custos Indiretos de Produção	51,2

No método de Custeio por Absorção Parcial, os custos indiretos de produção são alocados aos departamentos produtivos e de apoio, usando como critério o número de horas de mão de obra trabalhada em cada departamento (centro de custo) por meio do tempo padrão. Custos com IPTU, seguros, manutenção, energia elétrica e despesas gerais assumem critérios específicos de alocação.

Posteriormente, os custos indiretos acumulados nos centros de custos de apoio são atribuídos e alocados aos centros de custos produtivos, para em um terceiro momento, recaírem sobre os produtos. O tempo padrão de mão de obra atribuído em cada departamento de apoio é o critério adotado para alocar os custos indiretos aos departamentos produtivos e em seguida para os produtos. Quando se trata na mensuração de custos pelo método de Custeio por Absorção Pleno, as despesas também são incluídas nestes procedimentos.

Os custos com matéria-prima e mão de obra direta são atribuídos diretamente aos produtos. A matéria-prima é atribuída de acordo com seus consumos em unidade. Para a mão de obra

direta, a atribuição ocorre de acordo com o tempo padrão de mão de obra direta estimado para cada produto.

4.1.1.1 Custeio por Absorção Parcial

O método de Custeio por Absorção Parcial apresenta um único propósito de uso nesta empresa: avaliação de estoques, objetivando a elaboração das demonstrações contábeis. As informações de custos para avaliação de estoques, geradas por este método são utilizadas tanto para a Contabilidade Tributária quanto para a Societária.

4.1.1.2 Custeio por Absorção Pleno

Com a concepção de que os produtos devem cobrir todos os custos e despesas envolvidos no negócio, o método de Custeio por Absorção Pleno é utilizado essencialmente com o propósito de uso análise de lucratividade. São atribuídos aos produtos todos os custos diretos e indiretos, além das despesas diretas e indiretas Comerciais, Administrativas e Financeiras. Os custos com capital próprio não são mensurados, portanto, não são alocados.

A mensuração dos custos pelo método de Custeio por Absorção (Parcial e Pleno) é realizada por meio do software de ERP, utilizando roteiros preestabelecidos para as atribuições e alocações dos custos e despesas. As taxas de alocação (bases e critérios de rateio) são estipuladas por hora-homem e hora-máquina, ambas pelo tempo padrão.

Adicionalmente, o Custeio por Absorção Pleno também é o método utilizado para a elaboração do planejamento orçamentário, inicialmente atribuindo e alocando os custos e despesas estimados aos departamentos; e posteriormente aos produtos.

4.1.1.3 Custeio Variável

O propósito de análise da lucratividade de clientes utilizando o método de Custeio Variável é realizado somente para o mercado de montadoras. Para produtos destinados a clientes

(montadoras) que apresentam margem de contribuição negativa, cabe a descontinuidade; porém, se a relação com clientes apresentar posicionamento estratégico como interesse de expansão de mercado ou até mesmo dependência tecnológica ou financeira, produtos com margem de contribuição negativa podem ser subsidiados por outros com margens positivas para evitar a descontinuidade. Vale ressaltar que, na aplicação do método de Custeio Variável para a mensuração da lucratividade de clientes, a mão de obra direta caracterizada como custo fixo não é incluída na análise. Custos e Despesas Fixos identificados por clientes não são alocados aos clientes na análise de lucratividade de clientes.

A adoção do método de Custeio Variável para análise de lucratividade de clientes para o mercado de montadoras é realizada com a concepção de que os custos e despesas fixos da empresa estão amortizados pelos produtos destinados ao mercado de reposição. Essa concepção implica por parte da empresa, no julgamento de que margens de contribuições positivas são lucrativas, uma vez que não precisam amortizar custos e despesas fixos.

4.1.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos

A adoção do método de Custeio por Absorção Pleno foi alvo de críticas pela utilização de critérios de rateios para alocar custos e despesas. Segundo os relatos do supervisor de produção e do gerente de logística, seus departamentos recebem custos e despesas que são alocados de maneira injusta, prejudicando a análise de lucratividade. Para estes a alocação dos custos e despesas deveria ser realizada de maneira menos arbitrária.

Apesar do método de Custeio por Absorção Pleno não estar atrelado ao propósito de formação de preços conforme relata o gerente de vendas, os custos dos produtos mensurados neste método não são dispensados para análise da margem sobre a venda no mercado de reposição.

Para os produtos destinados ao mercado de montadoras, os preços são determinados pelos clientes, situação na qual a empresa analisa a possibilidade de aceitação de maneira específica, utilizando a margem de contribuição. De acordo com os entrevistados, a concorrência é caracterizada como extremamente forte e a empresa opta por competir com a estratégia de liderança em custos.

O Quadro 14 evidencia os métodos de custeio adotados pela empresa e seus respectivos propósitos de uso.

Quadro 14 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento Automobilístico

Métodos de custeio	Propósitos de uso
Custeio por Absorção Parcial	Avaliação de estoques para fins tributários e societários.
Custeio por Absorção Pleno	Análise de lucratividade de produtos.
	Orçamento (elaboração).
Custeio Variável	Análise de lucratividade de clientes.

Políticas de redução de custos e análise de desempenho-eficiência são realizadas na empresa utilizando informações dos elementos de custos, porém não estão atrelados aos métodos de custeio adotados. Como relatado pelo gerente de controladoria, a empresa não elabora análise custo-volume-lucro em razão da grande quantidade de diferentes de produtos fabricados.

4.2 Segmento de Ensino Universitário

A empresa do segmento de ensino universitário envolvida nesta pesquisa atua oferecendo 40 cursos de graduação nas áreas de Ciências da Saúde, Exatas e Tecnológicas, Humanas e Sociais Aplicadas; além de 20 cursos de pós-graduação, incluindo três programas de *Stricto Sensu*. A receita líquida do ano de 2011 foi de R\$ 111 milhões, com 10 mil alunos em quatro campi e 1.187 funcionários (569 professores e 618 técnico-administrativo) em setembro de 2012. Por tratar-se de uma instituição filantrópica, adota a imunidade tributária, com constituição jurídica de sociedade limitada.

Na gestão das informações, são utilizados vários sistemas computacionais envolvendo desde a função administrativa até as atividades acadêmicas. Para integrar as diversas bases de dados é utilizado um sistema computacional de BI que em conjunto com planilhas eletrônicas simulam cenários para a tomada de decisão.

Como principal instrumento de planejamento e controle, o orçamento é elaborado especificadamente para cada unidade (campus) considerando as necessidades dos cursos oferecidos. Desta maneira, o orçamento acumula para cada curso (produto) os custos, despesas e as receitas, que confrontadas entre si proporcionam a mensuração do resultado denotando a Contabilidade por Área de Responsabilidade.

As entrevistas e os estudos nesta empresa foram realizados no período de agosto a novembro de 2012. O Quadro 15 lista os cargos dos entrevistados e os tempos no cargo, na empresa e no segmento de atuação.

Quadro 15 – Perfil dos entrevistados – segmento de Ensino Universitário.

Cargos ocupados	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Pró-Reitor Administrativo	2 anos	5 anos	8 anos
Diretor de campus	3 anos	12 anos	12 anos
Analista de negócios	2 anos	20 anos	20 anos
Assessor Administrativo	2 anos	17 anos	17 anos
Coordenador de curso	4 anos	12 anos	30 anos

O analista de negócios, apesar de não receber nenhuma designação é o responsável por coordenar a mensuração e o controle de custos, bem como o orçamento. Apesar de pouco tempo na função, o analista de negócios trabalha vinte anos na empresa, conhecendo profundamente os processos administrativos e acadêmicos. O pró-reitor administrativo, diretor de campus e o assessor administrativo conhecem métodos de custeio, porém não estão ligados diretamente a mensuração dos custos, utilizando somente as informações para tomada de decisão.

4.2.1 Métodos de custeio adotados

Os custos são mensurados somente pelo departamento de Controladoria e Contabilidade, adotando os métodos de Custeio por Absorção Pleno e o Custeio Variável. Para o funcionamento do método de Custeio por Absorção Pleno, os custos e despesas (ambos diretos e indiretos) são acumulados em centros de custos, que de maneira hierárquica são denominados por campus, departamentos acadêmicos, comercial e administrativo; e posteriormente centros de custos dos cursos.

A estrutura de custos e despesas se concentra em 75% em salários com mão de obra, sendo 54% mão de obra direta, 9% mão de obra indireta e 12% mão de obra com funcionários dos departamentos administrativo e comercial. O Quadro 16 evidencia a estrutura de custos e despesas em setembro 2012.

Quadro 16 – Estrutura de custos e despesas - empresa do segmento de Ensino Universitário

Custos e Despesas	%
Mão de Obra Direta	54
Mão de Obra Indireta	9
Mão de Obra – Com. e Adm.	12
Materiais Auxiliares	7
Manutenção	3
Depreciação	10
Gerais	5

A classificação dos gastos em variáveis não é adotada, porém para efeito de gestão fluxo de caixa, gastos recorrentes são classificados em fixos, ainda que sem efeito nos métodos de custeios utilizados.

4.2.1.1 Custeio por Absorção Pleno

O método de Custeio por Absorção Pleno é adotado para atender os propósitos de análise da lucratividade dos cursos (produtos) vigentes e ainda para a elaboração do orçamento de cada campus. Como premissa neste método de custeio, são atribuídos aos cursos todos os custos diretos e indiretos (como salários de professores e laboratórios) além das despesas diretas e indiretas como as Comerciais, Administrativas e Financeiras.

Entre os custos diretos, a maior parcela recai sobre os itens salários de professores e encargos sociais. Os custos indiretos com maior representação são os laboratórios compartilhados e as centrais de atendimentos de alunos. As despesas Financeiras são alocadas aos cursos – tanto os destinados a capital de giro quanto os destinados a financiamento de bens. Vale ainda ressaltar, que os custos com capital próprio são mensurados e alocados aos cursos.

A operacionalização do Custeio por Absorção Pleno é realizada com a acumulação dos custos e despesas diretos e indiretos nos centros de custos. No estágio inicial, somente os custos e despesas diretos são atribuídos aos cursos vigentes; posteriormente os cursos recebem por alocação dos custos e despesas indiretos. Como critérios e bases de alocação dos custos e despesas indiretos, são utilizados números de alunos, números de funcionários (mão de obra direta – professores), faturamento líquido, além de apontamentos específicos. Custos com ociosidade são alocados aos cursos, tidos como recursos a disposição, porém não utilizados.

4.2.1.2 Custeio Variável

O método de Custeio Variável apresenta propósito de uso pontual: avaliar a viabilidade econômica para a criação e desenvolvimento de novos cursos e novas turmas por meio da análise custo-volume-lucro. Como parte representativa nesta análise, a mão de obra direta (professores) é tratada como custo fixo dos novos cursos ou da nova turma. Custos e despesas fixos estruturais não são alocados para esta análise, porém é averiguada a possibilidade do resultado operacional de novos cursos e turmas suportar a amortização.

A efetivação de novos cursos e novas turmas está condicionada ao volume de alunos. Novos cursos podem até ser ofertados, porém se não atingir uma quantidade mínima de alunos matriculados o curso não é aberto.

4.2.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos

Como uma empresa prestadora de serviços, o propósito de uso para avaliação de estoques não se faz presente. Alguns dos propósitos de uso de métodos de custeio não foram identificados na empresa estudada no segmento de ensino universitário, porém, são discutidos nos itens seguintes.

Os preços são fortemente baseados pela concorrência (de fora para dentro), que segundo os entrevistados a definem como sendo forte e agressiva. Busca-se, portanto uma estratégia de mercado de liderança em custos, não oferecendo produtos diferenciados. Apesar de não

envolver nenhum método para a formação de preço, os custos mensurados pelo método de Custeio por Absorção Pleno são utilizados para análise de lucratividade de cursos por meio da Margem Operacional; e o Custeio Variável, ainda que especificadamente para a análise de resultado de novos cursos ou novas turmas. O Quadro 17 evidencia os métodos de custeio adotados pela empresa e seus respectivos propósitos de uso.

Quadro 17 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento ensino universitário

Métodos de custeio	Propósitos de uso
Custeio por Absorção Pleno	Análise de lucratividade de produtos.
	Orçamento (elaboração).
Custeio Variável	Desenvolvimento de novos produtos
	Análise Custo-Volume-Lucro

A adoção do método de Custeio por Absorção Pleno para o propósito de análise de lucratividade de produtos recebeu críticas quanto aos critérios de rateio utilizados para alocar custos e despesas aos cursos vigentes. Conforme os relatos do assessor administrativo e do analista de negócios, dependendo do critério admitido, cursos podem apresentar maior lucratividade. Para o assessor administrativo os critérios deveriam ser revistos para tornar o método mais eficaz na análise de lucratividade de produtos.

Ações de redução e eliminação de custos e despesas são realizadas utilizando exclusivamente como critério e base o montante dos elementos. Não são adotados os propósitos de análise de valor e de desempenho-eficiência de produção atrelada aos gastos. Os únicos indicadores de desempenho são os de lucratividade por campus e de lucratividade por curso (margem operacional).

4.3 Segmento de Alimentos

A empresa do segmento de alimentos atua na produção de café torrado e moído para infusão, comercializando uma gama de 7 produtos agrupados em 4 marcas. Apesar da exportação ser

incipiente, os produtos também são vendidos para o mercado Norte-Americano e para alguns países do leste Europeu.

Para fabricação de seus produtos, a empresa utiliza uma planta industrial com capacidade para torrar e moer 120.000 toneladas de café por mês. Uma segunda planta industrial, com capacidade de 80.000 toneladas está sendo construída para suportar a produção de uma nova marca que foi adquirida em julho de 2012.

Diferentes sistemas computacionais com bases de dados não integradas são utilizados na gestão de suas informações. As informações de custos, despesas, volumes de produção, volumes de vendas, entre outras são extraídas de diferentes sistemas e posteriormente consolidadas via planilhas eletrônicas.

Com capital nacional e constituição societária limitada, a empresa contava com 62 funcionários em setembro de 2012 e a receita líquida do ano de 2011 foi de R\$ 8 milhões. Apesar não haver a necessidade de se enquadrar no regime de tributação de Lucro Real, a empresa adota este sistema para efeito de planejamento tributário.

As entrevistas e os estudos foram realizados no período de agosto a novembro de 2012. O Quadro 18 lista o perfil dos entrevistados.

Quadro 18 – Perfil dos entrevistados – segmento de Alimentos.

Cargos ocupados	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Diretor Comercial	8 anos	22 anos	22 anos
Diretor Industrial/Administrativo	12 anos	34 anos	34 anos
Supervisor de logística	6 anos	17 anos	17 anos
Contador	4 anos	4 anos	4 anos
Analista de Controladoria	3 anos	3 anos	3 anos

Apesar de estar a menos tempo no segmento, tanto o contador quanto o analista de controladoria conhecem e sabem diferenciar os métodos de custeio. Não diferente, tanto o diretor comercial quanto o diretor industrial/administrativo apresentam conhecimentos dos métodos de custeio tradicionais, diferenciando os entre método para atender a legislação tributária e para decisão gerencial.

4.3.1 Métodos de custeio adotados

As informações de custos da empresa do segmento de Alimentos são mensuradas somente no departamento de Controladoria e Contabilidade. De acordo com os dados coletados, tanto pelas entrevistas como pelos documentos analisados, a empresa adota os métodos de Custeio por Absorção Parcial, Variável e por Atividades.

A estrutura de gastos (custos e despesas) é extremamente concentrada na matéria prima grão de café, representando 83% do custo total e 68% do custo variável. O Quadro 19 evidencia a estrutura de custos e despesas da empresa em setembro de 2012.

Quadro 19 – Estrutura de custos e despesas fixos e variáveis - empresa do segmento de Alimentos

Gastos	%
Custos Variáveis	69
Custos Fixos	6
Despesas Variáveis	5
Despesas Fixas	20

O Quadro 20 mostra a estrutura de custos diretos e indiretos, corroborando novamente a alta participação da matéria prima grão de café no custo total; também em setembro de 2012.

Quadro 20 – Estrutura de custos diretos e indiretos de fabricação - empresa do segmento de Alimentos

Custos	%
Matéria Prima	92
Mão de Obra Direta	7
Custos Indiretos de Fabricação	1

Na operacionalização do método de Custeio por Absorção Parcial, são utilizados centros de custos - produtivos e de apoio para acumular os custos indiretos, para posteriormente alocá-los aos objetos de custeio (produtos). Porém, vale ressaltar que a estrutura de centro de custos, também é utilizada para acumular despesas Comerciais e Administrativas, ainda que somente

para efeito de controle. Ou seja, estas despesas Comerciais e Administrativas não são alocadas aos produtos.

4.3.1.1 Custeio por Absorção Parcial

Com um único propósito de uso, o método de Custeio por Absorção Parcial é adotado para avaliação de estoques, tendo como o escopo a elaboração das demonstrações contábeis. Em sua operacionalização, o elemento de custo matéria prima é atribuído aos produtos por meio de sua estrutura padrão de consumo, enquanto a mão de obra é atribuída por tempo padrão em horas. Os custos indiretos são alocados tendo como critério de rateio o tempo hora/homem e o volume de produção.

4.3.1.2 Custeio Variável

O custo variável na empresa, composto pela matéria prima grão de café e a embalagem, compõe 69% da estrutura dos custos e despesas da empresa. Desta maneira, como relata o Diretor Industrial, o volume de café processado é o principal direcionador de custos da empresa.

Para o Contador da empresa a mensuração de custos utilizando o Custeio Variável também se justifica pelo fato dos produtos apresentarem característica homogênea, proporcionando a análise de lucratividade de produtos sem rateio dos custos fixos aos produtos. Consequentemente, para confrontar os resultados realizados com os planejados, o método de Custeio Variável também é adotado para o propósito de elaboração do orçamento. O propósito de análise custo-volume-lucro da mesma forma é atendido pelo Custeio Variável, proporcionando ponto de equilíbrio contábil em receitas, margem de segurança e o grau de alavancagem operacional.

Novos produtos e clientes são desenvolvidos analisando o impacto das margens de contribuição que estes podem proporcionar para amortizar os custos e despesas fixas. A aquisição de marcas e empresas conforme previsto no planejamento estratégico da empresa,

como uma forma de expansão de mercados, também se constitui como um dos propósitos da adoção do método de Custeio Variável.

Por fim, como acrescenta o analista de controladoria, o método de Custeio Variável também é utilizado para o propósito de analisar a lucratividade de clientes através das margens de contribuição. Clientes que apresentam alta participação no faturamento da empresa comprando altos volumes representam não somente risco financeiro, mas um risco operacional.

4.3.1.3 Custeio por Atividades

Ainda que para mensurar uma única atividade - torrar café, a empresa adota o método de Custeio por Atividades. De acordo com o relato do Diretor Industrial, em determinados períodos (semanas) de baixa demanda a atividade de torra de café em grão dentro da planta industrial pode se tornar inviável.

Os custos da atividade de torra de café são influenciados pela quantidade de torras, determinando o consumo de combustíveis e lubrificantes, movimentação de material, material auxiliar, mão de obra, depreciação entre outros. Assim, o direcionador de custos da atividade de torra, afetado pela baixa demanda, tem o seu custo de execução elevado.

Para reduzir o custo do direcionador de torra no período de baixa demanda, a empresa terceiriza a atividade para um fornecedor que possa equiparar ou ainda diminuir o custo no patamar de períodos de alta demanda. Demais atividades produtivas, como moagem e embalagem, mesmo em períodos de baixa demanda, não são terceirizados.

4.3.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos

De acordo com o relato do Contador, a adoção do método de Custeio Variável está diretamente atrelada à estrutura de custos e ao modelo de negócio voltado exclusivamente ao volume de vendas. O método de Custeio por Absorção Parcial e o Custeio por Atividades

apresentaram apenas um propósito de uso. O Quadro 21 evidencia os métodos de custeio adotados pela empresa e seus respectivos propósitos de uso.

Quadro 21 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento de Alimentos

Métodos de custeio	Propósitos de uso
Custeio por Absorção Parcial	Avaliação de estoques para fins societários e tributários
Custeio Variável	Análise de lucratividade de produtos
	Análise de lucratividade de clientes
	Orçamento (elaboração)
	Desenvolvimento de novos produtos
	Desenvolvimento de novos clientes
	Análise custo-volume-lucro
Custeio por Atividades	Terceirização de processos (Redução de custos)

Como estratégia a empresa adota a tentativa de liderar o mercado com baixos custos, pois não existem barreiras para que os concorrentes adquiram equipamentos semelhantes e matéria prima com o mesmo nível de qualidade. A formação de preços é realizada de acordo com as políticas de comercialização de produtos nas áreas de atuação, sempre baseado no mercado (de fora para dentro). Não foram identificados propósitos de uso para os métodos de custeio adotados como análise de valor e indicadores de desempenho-eficiência.

4.4 Segmento de Cartões de benefícios

A empresa do segmento de cartões de benefícios envolvida nesta pesquisa atua na gestão de benefícios, atingindo 270 milhões de transações por ano com 4 milhões de cartões. Entre os benefícios geridos pelos serviços da empresa, o principal produto consiste no tradicional vale refeição. Com capital nacional e constituição societária limitada, o regime de tributação é o Lucro Real. A receita líquida em 2011 foi aproximadamente de R\$ 417 milhões.

No processamento de suas operações, a empresa apresenta um alto grau de dependência dos processos de tecnologia de informação. A base tecnológica para o atendimento dos usuários detentores do cartão ocorre tanto nas plataformas via *web* como em central de atendimentos via telefone.

Arelado às práticas de governança corporativa e ao planejamento estratégico, o principal artefato de controle gerencial é o orçamento, com previsões estimadas anualmente e variações acompanhadas mensalmente. Cabe ao orçamento comprometer gestores perante metas assumidas.

Para a gestão da informação, a empresa adota um sistema computacional de ERP, utilizado pela contabilidade societária e tributária, compartilhando a base de dados com um sistema computacional de BI, utilizado pela contabilidade gerencial para mensurar custos de produtos, clientes e canais de distribuição.

A pesquisa foi realizada no período de agosto a novembro de 2012. O Quadro 22 lista o perfil dos entrevistados.

Quadro 22 – Perfil dos entrevistados – segmento de Cartões de Benefícios

Cargos ocupados	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Gerente de Controladoria	5 anos	1 ano	8 anos
Analista de preços	3 anos	3 anos	3 anos
Gerente de Operações	2 anos	8 anos	10 anos
Gerente Comercial	2 anos	2 anos	2 anos
Analista de Custos	4 anos	1 ano	4 anos

Com apenas um ano no cargo, o gerente de controladoria e o analista de custos foram os únicos entrevistados que conheciam e diferenciavam os métodos de custeio. Os demais entrevistados apesar de conhecerem e usarem as informações de custos para tomar decisões, não distinguem os métodos de custeio.

4.4.1 Métodos de custeio adotados

Os custos são mensurados somente no departamento de Controladoria, tendo posteriormente informações repassadas aos demais departamentos da empresa. Conforme as informações coletadas por entrevistas e documentos, a empresa mensura seus custos utilizando os métodos de Custeio Variável, Custeio por Absorção Parcial Modificado e o Custeio por Atividades.

4.4.1.1 Custeio Variável

O método de Custeio Variável atende à maioria das demandas de propósitos, mensurando os custos de produtos, clientes e canais de distribuição. Essencialmente, a margem de contribuição mensurada pelo método de Custeio Variável é empregada como referência para a análise de lucratividade, estipulada tanto para os produtos quanto para clientes e canais de distribuição. De acordo com o relato do analista de custos, a adoção da margem de contribuição como referência para análise de lucratividade, condiciona o orçamento a adotar o método de Custeio Variável. Vale a ressalva que, na empresa o orçamento somente é elaborado até a margem de contribuição por produtos, clientes e canais de distribuição. A mão de obra é considerada como custo e despesa fixo na adoção do método.

De acordo com o gerente de controladoria, a estrutura de custos se concentra em aproximadamente 60% de custos e despesas variáveis; sendo o restante dos custos e despesas fixos. A margem de contribuição também é adotada com propósito de remunerar a comissão do canal de vendas, uma vez que o desempenho deste objeto de custeio está atrelado ao potencial de gerar vendas conforme relata o gerente de controladoria.

O conceito da margem de contribuição proporcionado de maneira conjunta com método de Custeio Variável também é utilizado para a análise de desempenho-eficiência por meio de indicadores, voltado fundamentalmente para o volume de transações realizadas pelos usuários.

Adicionalmente, conforme mencionou o analista de custos, o método de Custeio Variável também é adotado para os propósitos de análise de concorrentes, desenvolvimento de novos

serviços e para a análise custo-volume-lucro; sendo os dois últimos utilizados especificadamente de maneira conjunta.

4.4.1.2 Custeio por Absorção Parcial Modificado

O método de Custeio por Absorção Parcial Modificado na empresa é caracterizado pela possibilidade de atribuir aos objetos de custeio produtos e clientes os custos fixos operacionais como infraestrutura de tecnologia de informação. Assim, cabe ao método de Custeio por Absorção Parcial Modificado proporcionar a análise de lucratividade de clientes e canais de vendas através da margem bruta modificada, a qual exclui os custos fixos estruturais da margem de contribuição. Contudo, a opção da análise de lucratividade seja pela margem de contribuição ou pela margem bruta modificada cabe a decisões estratégicas específicas, no qual os custos fixos operacionais apresentam relevância.

De acordo com o relato do gerente de controladoria, ainda para análise de lucratividade os custos fixos estruturais e a demais despesas fixas são desconsiderados para a tomada de decisão com a justificativa de conter arbitrariedade na alocação.

A formação de preços também aparece presente como um propósito atendido pelo método de Custeio por Absorção Parcial Modificado, ainda que sejam estimados percentuais a serem adicionados na margem para amortizar custos fixos estruturais e demais despesas fixas. Conforme salienta o analista de preços, a formação de preços sofre forte impacto de acordo com a oscilação do volume de transações que o cliente espera adquirir da empresa.

4.4.1.3 Custeio por Atividades

O método de Custeio por Atividades não é utilizado de maneira recorrente na empresa, cabendo a atender os propósitos específicos de eliminação de atividades e redução de custos. Periodicamente, são analisados os custos de atividades que podem ser terceirizadas, deixando o comportamento de custos e despesas fixas, para se tornarem custos ou despesas variáveis. Conforme relata o gerente de controladoria, esta ação proporciona a redução do risco operacional em períodos de oscilação da demanda.

Segundo ainda o gerente de controladoria, o método de Custeio por Atividades foi utilizado no passado para mensurar produtos e clientes, porém, o alto custo de manutenção do método fez com que este passasse a ser utilizado de maneira não frequente – tanto nos custos de produção quanto nas despesas operacionais. Para o método de Custeio por Atividades foram mapeadas aproximadamente 120 atividades, cada com um direcionador, relacionados por relevância e determinados por quantidades de repetição das atividades.

4.4.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotados e seus propósitos

O conceito de alavancagem operacional apareceu nas entrevistas relacionadas à decisão de mix de vendas, logo atrelado ao Custeio Variável com o propósito da análise custo-volume-lucro. O Quadro 23 demonstra os métodos de custeio adotados pela empresa e seus respectivos propósitos de uso.

Quadro 23 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento de Cartões de Benefícios

Métodos de custeio	Propósitos de uso
Custeio Variável	Análise de lucratividade de produtos
	Análise de lucratividade de clientes
	Desempenho-Eficiência
	Orçamento (elaboração)
	Desenvolvimento de novos produtos
	Desenvolvimento de novos clientes
	Análise custo-volume-lucro
	Análise de custo de concorrentes
Custeio por Absorção Parcial Modificado	Análise de lucratividade de clientes
	Formação de preços
Custeio por Atividades	Terceirização de processos (redução de custos)

Propósitos de usos dos métodos de custeio como decisões de produção e análise de valor não estão envolvidos com os métodos de custeio adotados pela empresa. A mensuração de desperdícios, refugo e reprocessamento são realizadas por elementos apenas para efeito de análise.

4.5 Segmento de Agronegócios

Atuando como produtora de sementes de hortaliças e plantas ornamentais no mercado nacional e internacional, a empresa pesquisada do segmento de Agronegócios opera com 67 produtos em mais de cem canais de distribuição. Com capital multinacional japonês, a empresa apresenta sua constituição societária limitada, adotando o sistema de tributação de Lucro Real.

As sementes (produtos) são extraídas das hortaliças e plantas cultivadas em fazendas próprias, sendo transferidas para a planta industrial para receber tratamentos químicos como medida de controle de doenças e hidratação. Quando prontas para a venda, as sementes são embaladas em latas ou envelopes aluminizados, ambos impermeáveis.

Em setembro de 2012 a empresa contava com 274 funcionários, tendo a receita líquida no ano de 2011 de R\$ 45 milhões. As entrevistas e os estudos foram realizados no período de agosto a novembro de 2012. O Quadro 24 lista o perfil dos entrevistados.

Quadro 24 – Perfil dos entrevistados – segmento de Agronegócios

Cargo ocupado	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Gerente de Controladoria	15 anos	20 anos	20 anos
Supervisor de Custos	3 anos	3 anos	8 anos
Supervisor de Produção	7 anos	12 anos	12 anos
Gerente Comercial	19 anos	23 anos	23 anos
Analista de Custos	6 anos	6 anos	6 anos

O gerente de controladoria e o supervisor de custos são os únicos entre os entrevistados que conhecem e diferenciam os métodos de custeio. Apesar de apresentar mais tempo no cargo que o supervisor de custos, o analista de custos não conhece outro método de custeio a não ser o vigente. Demais entrevistados, apenas utilizam as informações de custos para a tomada de decisão em suas áreas.

Elaborado anualmente, o orçamento é acompanhado trimestral. De acordo com o supervisor de custos, as análises de variações orçamentárias somente são realizadas para os elementos de receitas com vendas, custos com matéria-prima e mão de obra direta. Na gestão das informações, a empresa mantém um sistema computacional desenvolvido internamente, registrando os processos de produção, comercial e administrativo.

4.5.1 Métodos de custeio adotados

A empresa mensura os seus custos somente no departamento de Controladoria. Conforme as informações coletadas por entrevistas e documentos, a empresa mensura seus custos utilizando somente o método de Custeio por Absorção Parcial.

De acordo com o supervisor de custos, os custos com matéria-prima são o de maior representatividade na estrutura de custos e despesas. O Quadro 25 evidencia a estrutura de custos e despesas da empresa em outubro de 2012.

Quadro 25 – Estrutura de custos e despesas - empresa do segmento de agronegócios

Custos e Despesas	%
Custos Variáveis	57
Custos Fixos	13
Despesas Variáveis	2
Despesas Fixas	28

Os principais critérios de alocação dos custos aos produtos são horas/mão de obra direta, horas máquinas, volume de produção, área ocupada e kw consumido. Para a operacionalização do método de Custeio por Absorção Parcial, são utilizados 45 centros de custos, separados em produtivos e de apoio à produção, classificados em departamentos.

4.5.1.1 Custeio por Absorção Parcial

Como único método de custeio adotado na empresa, o Custeio por Absorção Parcial atende primordialmente o propósito de avaliação de estoques, mensurando e atribuindo os custos

diretos - matéria-prima e mão de obra direta de acordo com o consumo apontado. Por vez, os custos indiretos são alocados aos produtos de acordo com bases de rateio estipuladas.

De maneira limitada, como relatou o supervisor de custos, o método de Custeio por Absorção Parcial também é utilizado para o propósito de análise de lucratividade através do conceito da margem bruta de cada produto; proporcionando inclusive a análise para manter ou descontinuar produtos, sempre ponderando à decisão com percepção de mercado da equipe de vendas.

Adicionalmente, o método de Custeio por Absorção Parcial é utilizado como modelo de mensuração dos custos no orçamento, com as despesas acumuladas por departamentos comerciais e administrativos, mas não alocadas aos produtos.

4.5.2 Considerações sobre os métodos de custeio adotado e seus propósitos

Conforme o relato do gerente de controladoria, a empresa abandonou o método de Custeio por Atividades, devido ao alto ônus de implementação no ano de 2010. Assim, o método de Custeio por Absorção Parcial é o único método de custeio adotado. O Quadro 26 evidencia os métodos de custeio adotados pela empresa e seus respectivos propósitos de uso.

Quadro 26 – Métodos de custeio e propósitos de uso – empresa do segmento Agronegócios

Métodos de custeio	Propósitos de uso
Custeio por Absorção Parcial	Avaliação de estoques para fins societários e tributários
	Análise de lucratividade de produtos
	Orçamento (elaboração)
	Manter ou descontinuar produtos

Futuramente, a empresa deseja utilizar a experiência com o método de Custeio por Atividades para alocar as despesas aos produtos para atender o propósito formação de preços de produtos. A formação de preço, de acordo com o gerente de comercial, é realizada com base nos preços praticados no mercado (de fora para dentro). Apesar de o mercado estar

concentrado em poucas empresas, o gerente de controladoria relatou que a concorrência é considerada como forte.

Demais propósitos dos métodos de custeio considerados nesta pesquisa não foram identificados, como a análise custo-volume-lucro, decisões de produção e análise de desempenho-eficiência. A perda da relevância dos propósitos de análise de valor, redução de custos e eliminação das atividades findou-se com o abandono da implementação do método de Custeio por Atividade.

5.2 Métodos de custeio e os propósitos de uso achados nesta pesquisa

Os propósitos de uso do método de Custeio por Atividades elencados por Innes e Mitchel (1995) foram identificados também nos métodos de Custeio por Absorção (Parcial, Modificado e Pleno) e Custeio Variável. Com a intenção de sumarizar e relacionar os propósitos de uso achados e os métodos de custeio adotados diante das empresas pesquisadas destaca-se o Quadro 27.

Quadro 27 - Métodos de custeio e os propósitos de uso achados

Segmento	Métodos de custeio	Propósitos de uso
Automobilístico	Custeio por Absorção Parcial	Avaliação de estoques para fins societários e tributários
	Custeio por Absorção Pleno	Análise de lucratividade de produtos
		Orçamento (elaboração)
	Custeio Variável	Análise de lucratividade de clientes
Ensino Universitário	Custeio por Absorção Pleno	Análise de lucratividade de produtos
		Orçamento (elaboração)
	Custeio Variável	Desenvolvimento de novos produtos
		Análise custo-volume-lucro
Alimentos	Custeio por Absorção Parcial	Avaliação de estoques para fins societários e tributários
	Custeio Variável	Análise de lucratividade de produtos
		Análise de lucratividade de clientes
		Orçamento (elaboração)
		Desenvolvimento de novos produtos
		Desenvolvimento de novos clientes
		Análise custo-volume-lucro
	Custeio por Atividades	Terceirização de processos - Redução de custos
Cartões de Benefícios	Custeio Variável	Análise de lucratividade de produtos
		Análise de lucratividade de clientes
		Desempenho-Eficiência (Indicadores)
		Orçamento (elaboração)
		Desenvolvimento de novos produtos
		Desenvolvimento de novos clientes
		Análise custo-volume-lucro
		Análise de custo de concorrentes
	Custeio por Absorção Parcial Modificado	Análise de lucratividade de clientes
		Formação de preços
	Custeio por Atividades	Terceirização de processos - Redução de custos
Agronegócios	Custeio por Absorção Parcial	Avaliação de estoques para fins societários e tributários
		Análise de lucratividade de produtos
		Orçamento (elaboração)
		Manter ou descontinuar produtos

As empresas objeto de estudo dos segmentos de Alimentos e Cartões de Benefícios apresentaram a maior quantidade de propósitos de uso; ambas, tendo a maioria de propósitos de uso relacionados com método de Custeio Variável. Em todas as empresas objeto de estudo os propósitos de análise da lucratividade de produtos e orçamentos (elaboração) se fazem presentes; com métodos de custeios diferentes.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo tem por objetivo apontar as convergências e divergências entre o referencial teórico e o resultado da pesquisa de campo. Deste modo, neste capítulo são relacionados os métodos de custeios adotados pelas empresas objeto de estudo associados com seus propósitos de uso.

5.1 Métodos de custeio e propósitos de uso

5.1.1 Custeio por Absorção Parcial

O Custeio por Absorção Parcial destaca-se na literatura contábil pela ênfase para a avaliação de estoques tanto para fins societários (GUERREIRO, 2011, p. 20; BITTI et al., 2011, p. 11; RELVAS, 2003, p. 131; DUGDALE; JONES, 2003, p. 309), quanto para fins tributários (MARETH et al., 2012, p. 164). As empresas dos segmentos automobilístico, alimentos e agronegócios adotam este método com o propósito de avaliação de estoques para fins societários e tributários; atestando a compreensão dos autores supracitados Guerreiro (2011, p. 20), Bitti et al. (2011, p. 11), Relvas (2003, p. 131), Dugdale e Jones (2003, p. 309) e Machado e Souza (2006, p. 46) e confirmando as pesquisas de Bjørnenak's (1997, p. 375) e Santos e Ninin (2000, p. 31).

Na empresa do segmento de agronegócios, o método de Custeio por Absorção Parcial é utilizado também para os propósitos de elaboração de orçamentos e análise de lucratividade de produtos por meio da margem bruta. A utilização de demais propósitos de uso além da avaliação de estoques está relacionada ao fato do método ser o único adotado. Contudo, isto não descaracteriza a adoção do método para outros propósitos de uso; ora concordando com Martins e Rocha (2010, p. 116). Por outro lado, divergindo da concepção de Vartanian (2000, p. 64), de que, *a priori*, o método não deveria possuir aplicações gerenciais.

Vale ainda ressaltar, que na empresa do segmento de agronegócios, tanto nos propósitos de análise de lucratividade de produtos quanto na elaboração de orçamentos, a Margem Bruta é

tratada conceitualmente como Margem de Contribuição; ato este equivocado, uma vez que não cabe à Margem Bruta amortizar custos e despesas fixos, mas resultar da confrontação das receitas líquidas com os custos variáveis e fixos dos produtos vendidos. Por outro lado, tange a Margem de Contribuição confrontar as receitas líquidas com os custos e despesas variáveis (GUERREIRO, 2011, p. 24), tendo no montante resultante a contribuição de cada produto para a cobertura dos custos e despesas fixos da empresa (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 66).

5.1.2 Custeio por Absorção Parcial Modificado

O método de Custeio por Absorção Parcial Modificado, de acordo com Martins e Rocha (2010, p. 123), representa uma solução para o problema de dicotomia que existe entre os métodos de custeio Variável e por Absorção Parcial. Como uma vantagem entre os métodos de Custeio Variável e por Absorção Parcial, Martins e Rocha (2010, p. 123) apontam que o Custeio por Absorção Parcial Modificado apropria aos produtos custos que, embora fixos em relação ao volume de produção, têm seu valor influenciado pelo *mix* de produtos, pela logística de produção, pelo processo de controle da qualidade etc.

A adoção deste método de custeio na empresa do segmento de cartões de benefícios está relacionada com os propósitos de uso formação de preços e análise de lucratividade de clientes. Deste modo, em ambos os propósitos de uso, além dos custos variáveis, também são atribuídos custos fixos operacionais de clientes; como por exemplo, custos fixos operacionais com infraestrutura de tecnologia de informação.

Na análise de lucratividade de clientes vale ressaltar que a adoção do método de custeio não se descaracteriza quando incluídos elementos de custos ou despesas que não integram o custo do produto; como neste caso as despesas variáveis. Mas torna-se importante lembrar, que métodos de custeio fundamentam-se nos elementos que devem ou não compor o custo de produtos e não aos elementos que devem, ou não, ser confrontados com a receita para a apuração da margem (MARTINS; ROCHA, p. 67, 2010). Então qual seria a relação entre métodos de custeio e as margens na apuração do resultado? Cada método de custeio possuiria a sua própria medida de lucratividade? Poderíamos analisar a lucratividade de produtos pela Margem de Contribuição em uma empresa que não adota o método de Custeio Variável? Ou adota o Custeio Pleno?

Assim, o método de Custeio por Absorção Parcial Modificado não deve ser considerado modificado por considerar despesas variáveis na apuração da margem bruta, mas por não alocar de custos fixos estruturais aos produtos.

5.1.3 Custeio por Absorção Pleno

De acordo com Vartanian (2000, p. 24), o método de Custeio por Absorção Pleno sempre esteve relacionado para uso gerencial, principalmente pela Contabilidade Societária e Tributária não permitirem a alocação das despesas aos estoques. Porém, na empresa do segmento automobilístico, o propósito de uso do método para avaliação de estoques não foi relacionado. Tanto na empresa do segmento automobilístico quanto na de ensino universitário, a adoção do método esteve relacionada com os propósitos de uso de lucratividade de produtos e de elaboração do orçamento.

Em ambas as empresas, o método de Custeio por Absorção Pleno foi alvo de críticas pelos usuários das informações de custos no que concerne aos critérios de alocação de custos e despesas. A desaprovação dos critérios de rateio é unânime no quesito de que as alocações de custos e despesas são realizadas de maneira arbitrária.

A adoção do Custeio por Absorção Pleno na empresa no segmento automobilístico esteve ligada à concepção de que o método assegura a recuperação de todos os custos e despesas; confirmando a concepção de Vartanian (2000, p. 39) ainda que não ocorresse a alocação da margem planejada de lucro. Para Martins e Rocha (2010, p. 127), contabilmente, alocar encargos financeiros aos produtos pode-se tornar algo incorreto por não corresponderem a consumo, utilização ou transformação de recurso.

Do ponto vista conceitual, admite-se a incoerência, porém, há de se concordar também com Martins e Rocha (2010, p. 128) que o custo realmente pleno somente ocorrerá quando se calcula o custo de produzir, administrar, vender e financiar suas operações. Ainda que elementar, consente-se com Vartanian (2000, p. 24) que o referido método cabe somente ao campo gerencial, uma vez que a Contabilidade Societária e Tributária não admitem a alocação de despesas aos produtos. Apesar das empresas alocarem às despesas financeiras aos produtos, somente a de ensino universitário o faz com custo de capital próprio.

Na percepção de Machado e Souza (2006, p. 46), o método de Custeio por Absorção Pleno caracteriza-se como um bom instrumento gerencial para cálculo do preço de venda referencial, pois indica o resultado livre de todos os custos e despesas. Inclusive, Martins (2010, p. 158) indica que o método nasceu com o fundamento do uso de custo para fixar preços. Contudo, de maneira adversa, nas empresas pesquisadas, a adoção do método de Custeio por Absorção Pleno não foi empregado para o propósito de formação de preços.

5.1.4 Custeio Variável

O Custeio Variável, adotado em quatro das cinco empresas envolvidas nesta pesquisa – segmentos automobilístico, ensino universitário, alimentos e cartões de benefícios, volta-se especificadamente para o uso gerencial, ratificando as concepções de Guerreiro (2011, p. 25), Iudícibus et al. (2010, p. 82) e Vartanian (2000, p. 178).

As empresas dos segmentos de alimentos e cartões de benefícios alegam que o lucro, pela adoção do método de Custeio Variável está de maneira intrínseca ligado ao volume de vendas e ao respectivo resultado proporcionado, gerado em função desta relação. Deste modo, confirma-se a percepção de Drury e Tayles (1994, p. 443) em que o uso do método reside na situação em que o lucro trata-se de uma função do volume de vendas; inclusive ainda, alinhando com a compreensão de Nascimento (1980, p. 72) que ressalta que este método apresenta maior coerência entre o resultado e as vendas do período. A preocupação com a relação volume de vendas e resultado nestas empresas atrela a adoção do método de Custeio Variável para o propósito de uso análise custo-volume-lucro.

Adicionalmente, as empresas condicionam a adoção do método de Custeio Variável com os propósitos de análise de lucratividade de produtos e de clientes. Contudo, há de se observar que, em ambas as empresas, os custos e as despesas variáveis ultrapassam a participação de 60%. Deste modo, no âmbito do contexto destas empresas, com ambientes em que os custos e despesas variáveis se apresentam relevantes, o método de Custeio Variável ganha destaque (MIRANDA et al., 2007, p. 34).

De maneira específica, a empresa do segmento automobilístico adota o método para análise de lucratividade de clientes individualmente, investigando possibilidades de viabilidade em

relação aos volumes desejados na venda. Esta situação caracteriza subsídio cruzado, visando uma margem de contribuição livre de custos e despesas fixos amortizados pelos clientes do mercado de reposição, cuja lucratividade é mensurada pelo método de Custeio Pleno.

Para Vartanian (2000, p. 178), a principal vantagem do uso do método de Custeio Variável está na não alocação de custos e despesas fixos aos objetos de custeio. Apesar de concordar com afirmação de Vartanian (2000, p. 178), há de se apontar que nas empresas que adotam o método nesta pesquisa, não houve relatos que confirmem esta proposição.

5.1.5 Custeio por Atividades

O método de Custeio por Atividades adotado pelas empresas dos segmentos de cartões de benefícios e de alimentos atende exclusivamente o propósito de terceirização de processos visando à redução de custos. Desta maneira, o uso do método na ótica do propósito de redução de custos reforça os achados de Bhimani e Pigott (1992), Evans e Ashworth (1996), Brierley et al. (2007), Krumwiede (1998), Foster e Swenson (1997), Cagwin e Bouwman (2002), Khoury e Ancelevicz (1999), Beuren e Roedel (2002, p. 12), Tinoco e Carvalho (2005), Mareth et al. (2012), Miranda et al. (2005), Lere e Saraph (1995). Vale destacar que a utilização do método de Custeio por Atividades com o propósito de redução de custos foi considerada a mais importante aplicação entre as empresas pesquisadas por Innes e Mitchell (1995).

Por outro lado, o método de Custeio por Atividades, no âmbito desta pesquisa, não demonstrou adotar a quantidade de propósitos de uso levantados por Chenhall (2004, p. 30), Cohen et al. (2005), Krumwiede (1998), Foster e Swenson (1997), Cagwin e Bouwman (2002), Pierce e Brown (2004), Cotton et al. (2003), Bescos e Mendoza (1995), Bhimani e Pigott (1992), Gietzmann (1991), Malmi (1999), Kennedy e Affleck-Graves (2001), Shoute (2009), Santos e Ninin (2000); e contestando principalmente os propósitos encontrados para o método de Custeio por Atividades na sequência dos trabalhos de Innes e Mitchell (1995), Innes e Mitchell (1991), Innes e Mitchell (1997a), Innes e Mitchell (1997b), Mitchell (1994), Innes et al. (2000).

Caracterizado de maneira gerencial, o método de Custeio por Atividades nas empresas desta pesquisa são atualizados esporadicamente de acordo com sua necessidade de utilização, corroborando o entendimento de Souza e Diehl (2009, p. 167-168).

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Pretende-se neste Capítulo formular as conclusões diante dos achados da pesquisa, evidenciando também recomendações para estudos posteriores sobre o tema. Contudo, vale ressaltar, que de maneira preliminar, os Capítulos 4 e 5 fornecem de certa forma, conclusões da investigação realizada.

6.1 Conclusões sobre métodos de custeio e seus propósitos de uso

A preocupação desta pesquisa consistiu em aproximar métodos de custeio e seus propósitos de uso, questionando, portanto, quais dos propósitos de uso que compõe o referencial teórico se fizeram presentes nas empresas objeto de estudo desta dissertação. A frase “diferentes custos para propósitos diferentes” evidenciou encaixar-se no contexto da Contabilidade de Custos e Gerencial. Com exceção de uma empresa objeto do estudo, as demais adotam mais de um método de para atender seus propósitos de uso, ressaltando que métodos de custeio não concorrem entre si e podem e devem conviver harmonicamente de maneira complementar.

Propósitos de usos apresentam relevância, porém não são os únicos determinantes para a adoção de um ou outro método de custeio. Estrutura de custos e despesas apresentou importância para determinar a adoção do método de Custeio Variável, visto que os custos e despesas variáveis estavam acima de 60% na estrutura de gastos nas empresas dos segmentos de Alimentos e de Cartões de Benefícios.

Apontada na pesquisa de campo especificadamente pelo método de Custeio por Absorção Pleno, a discussão sobre critério de rateio na alocação de custos e despesas a objetos de custeio ainda permanece presente. Todavia, a busca por critérios de alocação que venham efetivamente traduzir relações de consumo merece a atenção de quem os pratica, isentando a responsabilidade do método de custeio. Por outro lado, há de se conferir ao Custeio por Absorção Pleno o título de método que contempla a análise de lucratividade de produtos em seu sentido absoluto ao incluir todos os custos variáveis e os gastos fixos no produto juntamente com as despesas variáveis no resultado. No que se refere à análise de lucratividade

de produtos também em sentido absoluto, o método de Custeio Variável põe-se em desvantagem, uma vez que não identifica custo e despesas fixos aos produtos.

O método de Custeio por Atividades continua tendo entre seus algozes as críticas de implementação complexa e alto custo de manutenção. Por outro lado, reforça sua característica de ser um método de custeio destinado ao propósito de redução de custos – terceirização de processos; com aplicação pontual e atualização esporádica.

A adoção do método de Custeio por Absorção Parcial não impediu sua utilização para outros propósitos de uso além da avaliação de estoques para fins societários e tributários. Portanto, este método não cabe somente ao propósito de avaliação de estoques para fins societários e tributários. Caracterizado pela possibilidade de atribuir custos fixos operacionais ao objeto de custeio, a adoção do método de Custeio por Absorção Parcial Modificado esteve relacionada somente com os propósitos de formação de preços e análise de lucratividade de clientes.

Não menos importante, vale ainda listar a conclusão de que os métodos de custeio tidos como tradicionais (Absorção e Variável) apresentaram maior quantidade de propósitos de uso relacionados. Como limitação das conclusões desta pesquisa, fundamentalmente acentua-se a impossibilidade de generalização dos resultados devido à pequena dimensão da amostra. Entretanto, algumas análises, a partir dos resultados da pesquisa de campo indicam algumas conclusões que apesar de não serem definitivas podem indicar tendências.

6.2 Recomendações para futuras pesquisas

No desenvolvimento da pesquisa muitas reflexões surgiram e não puderam ser contempladas por limitações como escopo, tempo, entre outras. Desta maneira, perante as discussões realizadas e aos resultados alcançados, entende-se que ainda há espaço para a expansão e melhoria do entendimento da prática e da teoria que envolve a Contabilidade de Custos.

Diante disso, destacam-se algumas recomendações para o desenvolvimento de futuras pesquisas:

- a) Investigar e compreender variáveis contingentes que impactam na adoção ou não dos métodos de custeio e seus propósitos de uso, uma vez que cada empresa é única e apresenta especificidades e características que demandam desenhos e modelos de Contabilidade de Custos.
- b) Desenvolver pesquisas que evidenciem a relação entre os métodos de custeio e seus propósitos de uso com tipologias estratégicas competitivas consolidadas na literatura de Gestão Estratégica.
- c) Estruturar pesquisas que ressaltem como os métodos de custeio e seus propósitos de uso afetam o comportamento das organizações diante de seu ambiente institucional com suas normas, crenças e tradições.
- d) Ampliar a pesquisa, aumentando a amostra com o intuito de identificar propósitos de uso adicionais; inclusive singularizando segmentos de atuação.

Essas recomendações são apenas algumas das muitas que podem ser despertadas dentro da área de Contabilidade de Custos, almejando a continuidade deste trabalho pelo desenvolvimento de pesquisas que possam trazer evidências para seus esclarecimentos.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, Margaret A. *et al.* *Product diversity and costing system design choice: field study evidence.* **Management Accounting Review**, v. 12, n. 3, p. 261-279, 2001.

AL-OMIRI, Mohammed; DRURY, Colin. *A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations.* **Management Accounting Research**, v. 18, n. 4, p. 399-424, 2007.

ANDRADE, Maria M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARMSTRONG, Peter. *The costs of Activity-based management.* **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n.1-2, p. 99-120, 2002.

ASK, Urban; AX, Christian. *Trends in the development of product costing practices and techniques – a survey of Swedish manufacturing industry.* Paper presented at the 15th Annual Congress of the European Accounting Association, Madri, 1992.

BAIRD, Kevin M. *et al.* *Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors.* **Management Accounting Research**, v.15, n.4, p. 383-399, 2004.

BALAKRISHNAN, Ramji *et al.* *Product costs as decision aids: an analysis of alternative approaches (Part I).* **Accounting Horizons**, v. 26, n. 1, p. 1–20, 2012

BANKER, Rajiv D. *et al.* *The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance.* **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 1, p. 1-19, 2008.

BARTEINSTEIN, Edwin. *Different cost for different purposes.* **Management Accounting**, v. 60, n. 2, p. 42-47, 1978.

BAXENDALE, Sidney J.; FOSTER, Benjamin P. *ABC absorption and direct costing income statements.* **Cost Management**, v. 24, n.5, p. 5-14, 09-10/2010.

BAXTER, Will T. *Direct versus absorption costing: a comment.* **Accounting, Business & Financial History**, v. 15, n. 1, p. 89-91, 03/2005.

BELLIS-JONES, Robin. *Customer profitability analisys.* **Management Accounting**, p. 26-28, 02/1989.

BELLIS-JONES, Robin; HAND, Max. *Seeking out the profit dissipators*. **Management Accounting**, v. 67, n. 8, p. 48-50, 09-1989.

BENBASAT et al. *The Case Research Strategy in Studies of Information Systems*. **MIS Quarterly**, v. 11, n. 3, pp. 369-386, 9/1987.

BESCOS, Pierre-Laurent; MENDOZA, Carla. *ABC in France*. **Management Accounting**, v. 76, n. 10, p. 33-41, 1995.

BEUREN, Ilse M.; ROEDEL, Ari. O uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, v. 30, p. 7-18, 2002.

BEZERRA, et al. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um Estudo de Caso sobre ABC em bancos. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 3, p. 71-86, 09-12/2007.

BHIMANI, Alnoor et al. **Management and Cost Accounting**. 4th. ed. New Jersey: Pearson, 2007.

BHIMANI, Alnoor; GOSSELIN, Maurice. *Cost management diversity in a global world: what can we learn?* **Cost Management**, v. 23, n. 5, p. 29-33, 09-10/2009.

BHIMANI, Alnoor; PIGOTT, David. *Implementing ABC: a case study of organizational and behavioural consequences*. **Management Accounting Research**, v. 3, n. 3, p. 119-32, 1992

BITTI, Eugênio J. S. et al. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, 6-9/2011.

BJØRNENAK, Trond. *Conventional wisdom and costing practices*. **Management Accounting Research**, v. 8, n. 4, p. 367-382, 1997.

BRASIL. Decreto nº 3.000/99, de 26/03/1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza. Brasília, 1999.

BRIERLEY, John A. et al. *The identification and type of costs used in cost reduction decisions*. **Cost Management**, v. 21, n. 5, p. 34-39, 2007.

_____. *Research into product costing practice: a European perspective*. **The European Accounting Review**, v. 10, n. 2, p. 215-256, 2001a.

_____. *How product costs are calculated and used in decision making: a pilot study*. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 4, p. 202-206, 2001b.

BRIGNALL et al. *Product costing in service organizations*. **Management Accounting Research**, v. 2, n. 4, p. 227-248, 1991.

BRIMSON, James A. *Activity accounting: an activity-based costing approach*. New York: John Wiley and Sons, 1991.

BRIMSON, James A.; FRASER, Robin. *The key factors of ABB*. **Management Accounting**, v. 69, n. 1, p. 42-43, 1991.

BRUGGEMAN, Werner; HOOZÉE, Sophie. *Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: the role of collective worker participation and leadership style*. **Management Accounting Review**, v. 21, n. 3, p. 185-198, 2010.

CAGWIN, Douglass; BOUWMAN, Marinus J. *The association between activity-based costing and improvement in financial performance*. **Management Accounting Research**, v.13, n. 1, p. 1-39, 2002.

CARDINAELS, Eddy et al. *The value of activity-based costing in competitive pricing decisions*. **Jornal of Management Accounting Research**, v. 16, p. 133-148, 2004.

CARDINAELS, Eddy; LABRO, Eva. *On the determinants of measurement error in time-driven costing*. **The Accounting Review**, v. 83, n. 3, p. 735-756, 2008.

CARLSON, D. A.; YOUNG, M. S. *Activity based total quality management at american express*. **Journal of Cost Management**, v. 7, n. 1, p. 48-58, 1993.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHENHALL, Robert H. *The role of cognitive and affective conflict in early implementation of activity-based cost management*. **Behavioral research in accounting**, v. 16, p. 19-44, 2004.

CHOUDHURY, Nandan. *Is cost allocation just?* **Management Accounting Review**, v. 1, n. 3, p. 217-232, 1990.

CHRISTENSEN, John. *Accountings errors and errors of accounting*. **The Accounting Review**, v. 85, n. 6, p. 1827-1838, 2010.

CLARK, John M. *Studies in the economics of overhead costs*. Chicago: University of Chicago, 1981.

CLARKE, Peter J. et al. *Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change*. **Critical Perspectives in Accounting**, v. 10, n. 4, p. 443-468, 1999.

COHEN, Sandra et al. *ABC: adopter, supporters, deniers and unawares*. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 8-9, p. 981-1000, 2005.

COLAUTO, Romualdo D. et al. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimento no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade Unisinos**, v. 1, n. 3, p. 33-42, 09-12/2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico CPC-16 (R1). Brasília, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico CPC-20 (R1). Brasília, 2011.

COMMITTEE ON COST ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS. *Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes*. **Accounting Review**, v. 31, n. 2, p. 182-193, 04/1956.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COOPER, R; KAPLAN, Robert S. *Measure costs right: make the right decisions*. **Harvard Business Review**, v. 76, n. 5, p. 96-103, 09-10/1988.

COOPER, Robin, *Activity based costing for improved product costing*. In: BRINKER, Barry J. **Handbook of Cost Management**. New York: Warren, Gorham and Lamont, 1991.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Intelligent cost system design*. **Strategic Finance**, v. 80, n. 12, p. 18, 06/1999.

_____. *Activity-based budgeting – part I*. **Strategic Finance**, v. 83, n. 3, p. 85-85, 09/2000.

COTTON, William D. J. et al. *A note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey*. **Management Accounting Review**, v. 14, n. 1, p. 67-72, 2003.

DALCI, Ilhan et al. *Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel*. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 22, n. 5, p. 609-637, 2010.

DAVIDSON, Sidney. *Old wine into new bottles*. **The Accounting Review**, v. 38, n. 2, p. 278-284, 04/1963.

DEMEERE, Nathalie et al. *Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: development, relevance and managerial impact*. **Health Policy**, v. 92, n. 2-3, p. 296-304, 10/2009.

DOLINSKY, L. R.; VOLLMANN, Thomas E. *Transaction based overhead considerations for product design*. **Journal of Cost Management**, Summer, p. 7-19, 1991.

DOOST, Roger K. *Cost allocation: what purpose does it serve?* **Managerial Auditing Journal**, v. 11, n. 8, p. 14-22, 1996.

DRAKE, Andrea R.; HAKA, Susan F. *Does ABC information exacerbate hold-up problems in buyer-supplier negotiations?* **The Accounting Review**, v. 83, n. 1, p. 29-60, 2008.

DRUCKER, Peter. *The emerging theory of manufacturing*. **Harvard Business Review**, v. 68, n. 3, p.94-102, 05-06/1990.

DRURY, Colin; TAYLES, Mike. *Product costing in UK manufacturing organizations*. **The European Accounting Review**, v. 3, n. 3, p. 443-469, 1994.

_____. *Issues arising from surveys of management accounting practice*. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 3, p. 267-380, 1995.

_____. *Cost system design for enhancing profitability*. **Management Accounting**, v. 76, n. 1, p. 40-42, 01/1998.

_____. *Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations*. **The British Accounting Review**, v. 37, n. 1, p. 47-84, 2005.

_____. *Profitability analysis in UK organizations: an exploration study*. **The British Accounting Review**, v. 38, n.4, p. 405-425, 2006.

DUGDALE, David et al. **Contemporary management accounting practices in UK manufacturing**. Oxford: Elsevier, 2006.

DUGDALE, David; JONES, Colwyn. *How many companies use ABC for stock valuation? A comment on Innes and Mitchell's questionnaire findings*. **Management Accounting Research**, v. 8, n. 2, p. 233-240, 1997.

_____. *Battles in the costing war: UK debates, 1950-75*. **Accounting, Business & Financial History**, v. 13, n. 5, p. 305-338, 11/2003.

EVANS, Hugh; ASHWORTH, Gary. *Survey conclusion: wake up to the competition*. **Management Accounting**, v. 74, n. 5, p. 16-18, 1996.

EVERAERT, Patricia et al. *Using Time-Driven ABC to identify operational improvements: a case study in a university restaurant. Cost Management*, v.26, n. 2, p. 41-48, 03-04/2012.

FOSTER, Benjamin P.; BAXENDALE, Sidney J. *The absorption vs. direct costing debate. Cost Management*, v. 22, n. 4, p. 40-48, 07-08/2008.

FOSTER, George; SWENSON, Dan W. *Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. Journal of Management Accounting Research*, v. 9, p. 199-141, 1997.

FREZATTI, Fabio. **Contribuição para o estudo do Market Value Added como indicador de eficiência na gestão de valor: uma análise das empresas brasileiras com ações negociadas em bolsa de valores no ambiente brasileiro pós-Plano Real**. 2001. Tese (Livre Docência em Gestão de Valor) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

FREZATTI, Fábio et al. **Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2009.

GARDNER, Mona J.; LAMMERS, Lucille E. *Cost accounting in large banks. Management Accounting*, v. 69, n. 10, p. 34-39, 1988.

GARRISON, Ray H. et al. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GASPARINI, Yatir. **Contribuição ao estudo dos métodos de custeio utilizados na gestão de preço**. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.

GIANNETTI, Riccardo et al. *Time-Driven Activity-Based Costing and capacity cost management: the case of a service firm. Cost Management*, v. 25, n. 4, p.6-16 ,7-8/2011.

GIETZMANN, M. *Implementation issues associated with the construction of an activity-based costing system in an engineering manufacturer. Management Accounting Research*, v. 2 n. 2, p. 189 –199, 1991.

GIL, Antonio C. A utilização de estudos de caso na pesquisa em administração. **BASE – Revista de administração e contabilidade da Unisinos**, v. 2, n.1, p. 47-56, 01-04/2005.

GOSSELIN, Maurice. *A review of Activity-Based Costing: technique, implementation, and consequences. In: CHAPMAN, Christopher S. et al. (Org.). Handbook of Management Accounting Research*. v. 2, Oxford: Elsevier, 2007.

GOVINDARAJAN, Vijay; ANTHONY, Robert N.; *How firms use cost data in price decisions. **Management Accounting***, v. 65, n. 1, p. 30-34, 07/1983.

GUERREIRO, Reinaldo; CATELLI, Armando. Considerações conceituais sobre o planejamento de preços em empresas de telecomunicações: um enfoque da gestão econômica – GECON. In: II CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1995, Campinas, **Anais**, Volume II, p. 853-864.

GUERREIRO, Reinaldo. *Determining the 'plus' in cost-plus pricing: an approach using the concept of contribution margin per hour*. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION - 31st - Erasmus University, 2008, Rotterdam - Netherlands. **Anais do evento**, 2008.

GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

GUPTA, Krishan M.; GUNASEKARAN, A. *Costing in new enterprise environment: A challenge for managerial accounting researchers and practitioners. **Managerial Auditing Journal***, v. 20, n. 4, p. 337-353, 2005.

HANSEN, Don R. et al. **Cost Management: accounting & control**. 6th ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2009.

HIRSCH JR., Maurice L.; LOUDERBACK, Joseph G. **Cost accounting: accumulation, analysis, and use**. 3th ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1992.

HOLZER, H. Peter; NORREKLIT, Hanne. *Some thoughts on cost accounting developments in the United States. **Management Accounting Research***, v. 2, n. 1, p. 3-13, 1991.

HOQUE, Zahirul; ZAWAWI, Nur H. M. *Research in management accounting innovations: an overview of its recente development. **Qualitative research in accounting & management***, v. 7, n. 4, p. 505-568, 2010.

HORNGREN, Charles T. et al. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 14th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012.

INNES, John; et al. *Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. **Management Accounting Review***, v. 11, n. 3, p. 349-362, 2000.

INNES, John; MITCHELL, Falconer. **Activity based costing: a review with case studies**. London: Chartered Institute of Management Accountants, 1990.

_____. *ABC: a survey of CIMA members. **Management Accounting***, v. 69, n. 9, p. 28-30, 1991.

_____. *A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies.* **Management Accounting Review**, v. 6, n.2, p. 137-153, 1995.

_____. *Survey research on activity-based costing: a reply to Dugdale and Jones.* **Management Accounting Research**, v. 8, n. 2, p. 241-249, 1997a.

_____. *The application of activity-based costing in the United Kingdom's largest financial institutions.* **The Service Industries Journal**, v. 17, n. 1, p. 190-203, 1997b.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. *Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?* **The European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p.787-794, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. *The importance of long-term product costs.* **McKinsey Quarterly**, Autumn, p. 36-48, 1987

JONES, T. Colwyn; DUGDALE, David. *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity.* **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 1-2, p. 121-163, 2002.

JONEZ, John W.; WRIGHT, Michael A. *Material burdening: management accounting can support competitive strategy.* **Management Accounting**, v. 69, p. 27, 08/1987.

KALLUNKI, Juha-Pekka; SILVOLA, Hanna. *The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing.* **Management Accounting Review**, v. 19, n. 1, p. 62-79, 2008.

KAPLAN, Robert S. *One cost system isn't enough.* **Harvard Business Review**, v. 66, n. 1, p. 61-66, 01-02/1988.

_____. *Flexible budgeting in an activity based costing framework.* **Accounting Horizons**, v. 8, n. 2, p. 104-109, 1994.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steve R. *Time-drive activity-based costing.* **Harvard Business Review**, v. 82, n. 11, p. 131-138, 11/2004.

KAPLAN, Robert S.; JOHNSON, Thomas H. **Relevance Lost: the rise and fall of management accounting.** Boston: Harvard Business School Press, 1991.

KELLET, B. M.; SWEETING, R. C. *Accounting innovations and adaptations: a U.K. case.* **Management Accounting Research**, v. 2, n. 1, p. 15-26, 03/1991.

KENNEDY, Tom; AFFLECK-GRAVES, John. *The impact of activity-based costing techniques on firm performance*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 13, p. 19-45, 2001.

KHOURY, Carlos Y.; ANCELEVICZ, Jacob. A utilização do sistema de custos ABC no Brasil. **Revista de Administração de Empresas / EAESP / FGV**, v. 39, n. 1, p. 55-63, 1999.

KRUMWIEDE, Kip R. *The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 239-277, 1998.

LABRO, Eva; VANHOUCKE, Mario. *A simulation analysis of interactions among errors in costing systems*. **The Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 939-962, 2007.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LANEN, William N. *et al. Fundamentals of cost accounting*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2011.

LERE, John C.; SARAPH, Javant V. *Activity-based costing for purchasing manager's cost and pricing determinations*. **International Journal of Purchasing and Materials Management**, p. 25-31, 10/1995.

LUCAS, Michael; RAFFERTY, James. *Cost analysis for pricing: exploring the gap between theory and practice*. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 2, p. 148-160, 2008.

LUKKA, Kari; GRANLUND, Markus. *Costs accounting in Finland: current practice and trends of development*. **The European Accounting Review**, v. 5, n. 1, p. 1-28, 1996.

MACHADO, Débora G.; SOUZA, Marcos A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p.42-60, 01-04/2006.

MACKIE, Brian. *Decision-making and information needs: the most complex questions*. **Cost Management**, v. 25, n. 5, p. 23-33, 09-10/2011.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MALMI, Teemu. *Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 8, p. 649-672, 1999.

MARETH, Taciana et al. Simulação como procedimento de apoio à gestão de custos: um Estudo de Caso numa instituição de ensino superior. **Revista de Administração e Contabilidade Unisinos**, v. 9, n. 2, p. 162-172, 4-6/2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto A. **Estudo de caso**: uma estratégia de pesquisa. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto A. et al. **Manual para formatação e edição de dissertações e teses**. São Paulo: 2008. Disponível em:
[http://www.fea.usp.br/media/fck/File/ManualTesesdez2008\(1\).pdf](http://www.fea.usp.br/media/fck/File/ManualTesesdez2008(1).pdf) Acesso em: 08/12/2011.

MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio baseado em atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MASTILAK, Christian. *Cost pool classification and judgment performance*. **The Accounting Review**, v. 86, n. 5, p. 1709-1729, 2011.

MEGLIORINI, Evandir. **Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de capital sob encomenda**. São Paulo, 2003. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2003.

MILLER, Jeffrey G.; VOLLMANN, Thomas E. *The hidden factory*. **Harvard Business Review**, v. 63, n. 5, p. 142-150, 09-10/1985.

MIRANDA, Gilberto J. et al. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, n. 44, p. 33-43, 05-08/2007.

MITCHELL, Falconer. *A commentary on the applications of activity-based costing*. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, p. 261-277, 1994.

MITCHELL, Max. *Leveraging process documentation for Time-Driven Activity Based Costing*. **Journal of Performance Management**, v. 20, n. 3, p. 16-28, 2007.

MORROW, Michael; HAZELL, Martin. *Activity mapping for business process redesign. Management Accounting*, v. 70, n. 2, p. 36-38, 02-1992.

MOTTA, Flávia G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: um estudo multicascos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP.** São Carlos. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, 2000.

MUNARETTO, Lorimar F.; DIEDRICH, Márcia. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: Estudo de Caso em indústria de embalagem para presentes. **Revista universo contábil**, v. 3, n. 1, p. 70-86, 01/04-2007.

NASCIMENTO, Arthur R. **Controle gerencial como prática social e organizacional: análise crítica a partir dos paradigmas neofuncionalista, interpretativista e pós-estruturalista.** São Paulo. 2011. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2011.

NASCIMENTO, Diogo T. **Bases para a eficácia de sistema de custeio para gestão de preço.** São Paulo. 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1989.

NASCIMENTO, Diogo T. **Padrões contábeis intercambiáveis entre os métodos de custeio por absorção e variável/direto.** São Paulo. 1980. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1980.

NOREEN, Eric W. *et al.* **Managerial accounting for managers.** 2nd ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2011.

PERNOT, Eli *et al.* *Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University.* **The Journal of Academic Librarianship**, v. 33, n. 5, p. 551-560, 09/2007.

PIERCE, Bernard; BROWN, Richard. *An empirical study of activity-based systems in Ireland.* **The Irish Accounting Review**, v. 11, n. 1, p. 33-55, 2004

PIKE, Richard H. *et al.* *Activity-based costing user satisfaction and type of system: a research note.* **The British Accounting Review**, v. 43, n. 1, p. 65-72, 2011.

PLAYER, Steve *et al.* **ABM: lições do campo de batalha.** São Paulo: Makron Books, 1997.

PONG, Chris; MITCHEL, Falconer. *Full costing versus variable costing: does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988 – 2002*. **The British Accounting Review**, v. 38, n. 2, p. 131-148, 2006.

REINSTEIN, Alan; BAYOU, Mohammed E. *Product Costing Continuum for Managerial Decisions*. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 9, p. 490-497, 1997.

RELVAS, Tânia R. S. **Desenvolvimento de um modelo lógico para fundamentar a prática da mensuração inerente ao custeio e gerenciamento baseado em atividades: um Estudo de Caso no banco Bradesco S.A.** São Paulo. 2003. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2003.

ROSSING, Christian P.; ROHDE, Carsten. *Overhead cost allocation changes in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise*. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 3, p. 199-216, 2010.

SABADIN, Anderson L. Integração do custeio ABC com o método UP: um Estudo de Caso. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 3, p. 21-36, 09-12/2005.

SANDISON, Derek *et al.* *Activity-based planning and budgeting: A new approach from CAM-I*. **Cost Management**, v. 17, n. 2, p. 16-22, 03-03/2003.

SANDWELL, R.; MOLYNEUX, N. “Will accountants be just in time”. **Accountancy**, n. 1, p. 70, 09-1989.

SANTOS, Roberto V. Dos. **Modelo de decisão para gestão de preço de venda**. São Paulo. 1995. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1995.

SANTOS, Roberto V. Dos; NININ, Alessandra C. da S. Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, n. 15, p. 22-37, 12/2000.

SCHOUTE, Martijn. *The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness*. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 4, p. 208-226, 2009.

_____. *The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing Technologies and activity-based costing adoption*. **The British Accounting Review**, v. 43, n. 2, p.120-134, 2011.

SEVERIANO FILHO, Cosmo; MELO, Janaina F. M. Desmistificando as limitações do uso do Custeio por Absorção. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 11-24, 06-09/2006.

SHANK, John; KAPLAN, Robert S. *Contribution margin no longer relevant/strategic cost management-the new paradigm. Journal of Management Accounting Research*, Fall, p. 15-21, 1990.

SHIM, Eunsup; SUDIT, Ephraim F. *How manufactures price products. Management Accounting*, v. 76, n. 8, p. 37-38, 02/1995.

SILVA, Paulo R. **Uma contribuição à Contabilidade de Custos na formação de preços de venda na indústria de bens de consumo.** São Paulo. 1980. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1980.

SILVA, Dantas C. da et al. Comportamento dos custos: uma investigação empírica acerca dos conceitos econométricos sobre a teoria tradicional da Contabilidade de Custos. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, n. 43, p. 61-72, 01-04/2007.

SKINNER, Wickham. *The focused factory. Harvard Business Review*, v. 52, n. 3, p. 113-120, 05-06/1974.

SOPARIWALA, Parvez R.; *The absorption vs. direct costing debate: a compromise solution. Cost Management*, v. 23, n. 6, p. 41-46, 11-12/2009.

SOUTES, Dione O. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras.** São Paulo. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.

SOUZA; Antônio Artur de et al. Análise da aplicabilidade do *Time-Driven Activity-Based Costing* em empresas de produção por encomenda. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 1, p. 67-84, 01-03/2010.

SOUZA, Marcos A. et al. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**. São Paulo, n. 32, p. 40-57, 05-08/2003.

SOUZA, Marcos A.; DIEHL, Carlos A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração.** São Paulo: Atlas, 2009.

STOOTHUYSEN, Kristofet al. *Time-driven activity-based costing for a library acquisition process: A case study in a Belgian University. Library Collections, Acquisitions, and Technical Services*, v. 34, n. 2-3, p. 83-91, 2010.

STRACH, Pavel; EVERETT, André M. *Transforming research case studies into teaching cases. Qualitative research in organizations and management: an international journal*, v. 3, n. 3, p. 199-214, 2008.

TINOCO, José E. P.; CARVALHO, Juracy V. de. Otimização de resultados econômicos em empresas industriais que utilizam os sistemas de custeio e de gestão ABC/ABM combinados com EVA. **Revista de administração e contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 27-36, 01-04/2005.

TROCHIM, William M. K. *Outcome pattern matching and program theory. Evaluation and program planning*, v. 12, p. 355-366, 1989.

VARTANIAN, Grigor H. **O método de Custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo. 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2000.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VOSS, Chris et al. *Case research in operations management. International journal of operations & production management*, v. 22, n. 2, p. 195-219, 2002.

WAGENHOFER, Alfred. *The value of distorting overhead cost allocations in an agency setting. Management Accounting Research*, v. 7, n. 4, p. 367-385, 1999.

WALLER, William S. et al. *Do cost-based pricing biases persist in laboratory markets? Accounting, Organizations and Society*. v. 24, n. 8, p. 717-739, 1999.

WIJEWARDENA, Hema; ZOYSA, Anura de. *A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. The International Journal of Accounting*, v. 34, n. 1, p. 44-70, 1999.

YIN, Robert K. **Estudo de casos: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

YOSHIKAWA, T. et al. *Activity based cost information: its role in cost management. The Journal of Management Accounting*, Autumn, p. 43-54, 1992.

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for decision making and control**. 4th. ed. New York: McGraw-Hill, 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Roteiro de entrevistas semi-estruturadas – Controladoria/Contabilidade

Identificação

Empresa: _____

Nome do entrevistado: _____

Cargo / Departamento-Setor: _____

Tempo na empresa / cargo: _____

Bloco A – Métodos de custeio e suas relações na empresa pesquisada.

1. Como as informações de custos provenientes dos métodos de custeio são calculadas na empresa?

Objetivo: Identificar como as informações de custos são apuradas e por meio de quais procedimentos: por planilhas eletrônicas, softwares personalizados, soluções prontas como pacotes de ERP's.

2. As informações de custos são geradas somente pelo departamento/setor de Controladoria/Contabilidade?

Objetivo: Identificar se as informações de custos são mensuradas somente pelo departamento de Controladoria/Contabilidade ou se outros departamentos/setores também mensuram custos para propósitos específicos.

3. Como os custos e despesas na empresa são classificados para as tomadas de decisão?

Objetivo: Identificar como os custos e despesas são classificados (Variável, Fixo, Direto, Indireto).

4. Quais são os objetos de custeio que a empresa mensura custos (produto, cliente, processo, etc)?

Objetivo: Identificar os objetos de custeio que a empresa mensura e quais são os métodos de custeio utilizados para a mensuração destes objetos de custeio.

5. Quais custos são alocados por meio dos rateios aos objetos de custeio?

Objetivo: Verificar como os objetos de custeio recebem as alocações, identificando os respectivos métodos de custeio.

6. Como é calculado o custo unitário dos objetos de custeio para a tomada de decisão?

Objetivo: Identificar como custo unitário os objetos de custeio são mensurados pelos métodos de custeio adotados pela empresa.

7. Na estrutura de custos e despesas da empresa, qual é percentual de custos e despesas fixas? Mão-de Obra Direta? Matéria prima? Custos indiretos de fabricação?

Objetivo: Identificar a estrutura de custos e despesas e suas possíveis relações com os métodos de custeio e seus propósitos de utilização.

8. Como a empresa analisa a lucratividade de seus produtos?

Objetivo: Identificar a utilização das margens e seus respectivos métodos de custeio adotados para analisar a lucratividade dos produtos.

9. A empresa utiliza práticas avançadas de manufatura como *Just in Time* e *Lean Manufacturing*?

Objetivo: Identificar possíveis relações de praticas avançadas de manufaturas com os métodos de custeio e seus propósitos de utilização.

Bloco B – Propósitos de uso dos métodos de custeio (Innes e Mitchell, 1995, adaptado).

1. [AVALIAÇÃO DE ESTOQUES] Qual método de custeio a empresa utiliza os para o propósito de avaliação de estoques?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de avaliação de estoques tanto na Contabilidade Societária como suporte para a Contabilidade Gerencial para a mensuração da lucratividade.

2. [FORMAÇÃO DE PREÇOS] Como são formados os preços dos produtos na empresa: os métodos de custeio são utilizados para a formação de preços ou os preços são formados utilizando os preços praticados pela concorrência e ou mercado?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de formação de preços; além de verificar se os preços formados pelos métodos de custeio são utilizados como referência ou como base na gestão de preços dos produtos.

3. [ANÁLISE DE LUCRATIVIDADE DE CLIENTES] Caso a empresa realize a mensuração da lucratividade de seus clientes, qual é o método de custeio adotado para a mensuração da lucratividade dos clientes?

Objetivo: Identificar qual dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de análise da lucratividade dos clientes.

4. [ORÇAMENTO] Na elaboração do Planejamento Orçamentário, qual dos métodos de custeio é empregado para mensurar os custos e despesas na previsão de resultados?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de elaboração do planejamento orçamentário.

5. [ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO] A empresa utiliza Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional para as decisões de custo-volume-lucro?

Objetivo: Identificar a utilização do Ponto de Equilíbrio e a Margem de Segurança nas relações com o método de custeio tanto em decisões pertencentes ao negócio quanto em decisões especiais (novos pedidos, novos clientes, etc.); além de identificar e verificar o comportamento dos custos com unidades, lotes, produtos e custos compartilhados.

6. [ANÁLISE DE DESEMPENHO-EFICIÊNCIA] Os métodos de custeio adotados pela empresa fornecem informações de custos para a formação de indicadores de eficiência produtiva e de qualidade?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados em indicadores de eficiência produtiva e de qualidade.

7. [REDUÇÃO DE CUSTOS] Como são realizadas as ações de redução de custos na empresa e qual é a influência dos métodos de custeio adotados pela empresa para esta política?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a formação de indicadores de eficiência produtiva e de qualidade.

8. [DECISÕES DE PRODUÇÃO] Como os métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de formação e planejamento do *mix* de produção e dos lotes e *setup's*?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a tomada de decisões na produção, verificando as relações com o consumo de recursos.

9. [DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS E SERVIÇOS] Como os métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para o propósito de desenvolvimento de novos produtos e serviços?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados na definição das características de desenvolvimento de novos produtos e serviços; além de verificar possíveis combinações com outros artefatos.

10. [ANÁLISE DE VALOR] Dentre os métodos de custeio adotados pela empresa, como estes são utilizados para identificar os processos produtivos e de suporte que não agregam valor?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a análise de valor entre os processos produtivos e de suporte; e como os processos que não agregam valor são eliminados.

Bloco C – Propósitos e informações adicionais sobre o uso dos métodos de custeio.

1. A empresa conhece quais são os métodos de custeio utilizados pelos concorrentes?

Objetivo: Identificar no segmento que a empresa atua quais são os métodos de custeio utilizados pelas empresas concorrentes e para quais propósitos estas utilizam.

2. A empresa utiliza a prática de análise de custos dos concorrentes? Objetivo: Identificar, caso a empresa pratique análise de custos de concorrentes, qual dos métodos de custeio utilizados pela empresa são combinados com artefatos de gestão estratégica de custos.
3. Como a empresa define a sua participação no mercado com seus produtos: os produtos da empresa são vistos pelos clientes como diferenciados ou como produtos que competem em preço com os produtos da concorrência?
Objetivo: Identificar se a empresa busca no mercado em que atua a liderança através da diferenciação ou por meio dos custos;
4. Como é definida a concorrência no mercador em que a empresa atua? Forte? Concentrada em poucas empresas? A concorrência compete por preços?
Objetivo: Identificar como é a concorrência no mercado em que a empresa atua.
5. Como ocorre a decisão de manter ou descontinuar produtos?
Objetivo: Identificar qual dos métodos de custeio adotados pela empresa é utilizado para o propósito de manter ou descontinuar os produtos.
6. Os métodos de custeio são utilizados para praticar políticas de bônus ou participações nos resultados?
Objetivo: Identificar qual a relação dos métodos de custeio adotados pela empresa com a prática de política de bônus ou participações dos resultados.
7. A empresa terceiriza algum de seus processos utilizando como decisão os seus métodos de custeio?
Objetivo: Identificar como os métodos de custeio influenciam nas decisões de terceirização de processos.
8. Os métodos de custeio são importantes para os propósitos de planejamento e a realização de ações de marketing como propaganda, promoção, incentivo de venda de produtos?
Objetivo: Identificar como os métodos de custeio são utilizados nas decisões de marketing.

9. A capacidade ociosa é mensurada em algum dos métodos de custeio adotados pela empresa?

Objetivo: Identificar como os métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para mensurar a capacidade ociosa.

10. Os custos com desperdícios, reproprocessamento e refugo são mensurados por algum dos métodos de custeio utilizados pela empresa?

Objetivo: Identificar como os custos com desperdícios, reproprocessamento e refugo são considerados nos métodos de custeio adotados pela empresa.

11. Existe algum outro propósito no qual os métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados e que não foi abordado nesta entrevista?

Objetivo: Identificar propósitos adicionais de uso dos métodos de custeio não abordados na entrevista.

APÊNDICE 2 – Roteiro de entrevistas semi-estruturadas – Comercial/Marketing/P&D.**Identificação**

Empresa: _____

Nome do entrevistado: _____

Cargo / Departamento-Setor: _____

Tempo na empresa / cargo: _____

Bloco A – Métodos de custeio e suas relações com o departamento.

1. O departamento obtém as informações de custos de outro departamento ou calcula as suas próprias informações para a utilização em propósitos específicos?

Objetivo: Identificar quais métodos de custeio são utilizados pelo departamento entrevistado.

2. As informações de custos são utilizadas no departamento para a tomada de decisão referente à quais objetos de custeio (produto, cliente, processo, etc)?

Objetivo: Identificar os objetos de custeio que a empresa mensura e quais são os métodos de custeio utilizados para a mensuração destes objetos de custeio.

Bloco B – Propósitos de uso dos métodos de custeio (Innes e Mitchell, 1995, adaptado).

1. [FORMAÇÃO DE PREÇOS] Como são formados os preços dos produtos na empresa: os métodos de custeio são utilizados para a formação de preços ou os preços são formados utilizando os preços praticados pela concorrência e ou mercado?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de formação de preços; além de verificar se os preços formados pelos métodos de custeio são utilizados como referência ou como base na gestão de preços dos produtos.

2. [ANÁLISE DE LUCRATIVIDADE DE CLIENTES] Caso a empresa realize a mensuração da lucratividade de seus clientes, qual é o método de custeio adotado para a mensuração da lucratividade dos clientes?

Objetivo: Identificar qual dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de análise da lucratividade dos clientes.

3. [ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO] A empresa utiliza Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional para as decisões de custo-volume-lucro?

Objetivo: Identificar a utilização do Ponto de Equilíbrio e a Margem de Segurança nas relações com o método de custeio tanto em decisões pertencentes ao negócio quanto em decisões especiais (novos pedidos, novos clientes, etc.); além de identificar e verificar o comportamento dos custos com unidades, lotes, produtos e custos compartilhados.

4. [REDUÇÃO DE CUSTOS] As informações de custos são utilizadas para políticas de redução de custos neste departamento?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a formação de indicadores de eficiência produtiva e de qualidade.

5. [DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS E SERVIÇOS] Como as informações de custos são utilizadas para o propósito de desenvolvimento de novos produtos e serviços?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados na definição das características de desenvolvimento de novos produtos e serviços; além de verificar possíveis combinações com outros artefatos.

6. [ANÁLISE DE VALOR] As informações de custos são utilizadas para identificar os processos produtivos e de suporte que não agregam valor?

Objetivo: Identificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a análise de valor entre os processos produtivos e de suporte; e como os processos que não agregam valor são eliminados.

Bloco C – Propósitos e informações adicionais.

1. O departamento utiliza a prática de análise de custos dos concorrentes?

Objetivo: Identificar, caso a empresa pratique análise de custos de concorrentes, qual dos métodos de custeio utilizados pela empresa são combinados com artefatos de gestão estratégica de custos

2. Como a empresa define a sua participação no mercado com seus produtos: os produtos da empresa são vistos pelos clientes como diferenciados ou como produtos que competem em preço com os produtos da concorrência?

Objetivo: Identificar se a empresa busca no mercado em que atua a liderança através da diferenciação ou por meio dos custos.

3. Como ocorre a decisão de manter ou descontinuar produtos?

Objetivo: Identificar qual dos métodos de custeio adotados pela empresa é utilizado para o propósito de manter ou descontinuar os produtos e linhas.

4. A empresa terceiriza algum de seus processos de vendas?

Objetivo: Identificar como os métodos de custeio influenciam nas decisões de terceirização de processos.

5. As informações de custos são importantes para os propósitos de planejamento e a realização de ações de marketing como propaganda, promoção, incentivos de venda e a aceitação de pedidos adicionais?

Objetivo: Identificar como os métodos de custeio são utilizados nas decisões de marketing.

6. Existe algum outro propósito no qual as informações de custos são utilizadas e que não foi abordado nesta entrevista?

Objetivo: Identificar propósitos adicionais de uso dos métodos de custeio não abordados na entrevista.

**APÊNDICE 3 – Roteiro de entrevistas semi-estruturadas –
Operações/Produção/Logística**

Identificação

Empresa: _____

Nome do entrevistado: _____

Cargo / Departamento-Setor: _____

Tempo na empresa / cargo: _____

Bloco A – Métodos de custeio e suas relações na empresa pesquisada.

1. O departamento obtém as informações de custos de outro departamento ou calcula as suas próprias informações para a utilização em propósitos específicos?

Objetivo: Identificar quais métodos de custeio são utilizados pelo departamento entrevistado.

2. As informações de custos são utilizadas no departamento para a tomada de decisão referente à quais objetos de custeio (produto, cliente, processo, etc)?

Objetivo: Identificar os objetos de custeio que a empresa mensura e quais são os métodos de custeio utilizados para a mensuração destes objetos de custeio.

3. A empresa utiliza práticas avançadas de manufatura como *Just in Time* e *Lean Manufacturing*?

Objetivo: Identificar possíveis relações de praticas avançadas de manufaturas com os métodos de custeio e seus propósitos de utilização.

Bloco B – Propósitos de uso dos métodos de custeio (Innes e Mitchell, 1995, adaptado).

1. [AVALIAÇÃO DE ESTOQUES] Este departamento/setor utiliza informações de custos para a avaliação e gestão de estoques?

Objetivo: Verificar quais dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de avaliação e gestão de estoques.

[ORÇAMENTO] Este departamento/setor elabora planejamento orçamentário de produção para a previsão de resultados?

Objetivo: Verificar quais dos métodos de custeio adotados na empresa são utilizados com o propósito de elaboração do planejamento orçamentário.

2. [ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO] A empresa utiliza Ponto de Equilíbrio, Margem de Segurança e Grau de Alavancagem Operacional para as decisões de custo-volume-lucro?

Objetivo: Identificar a utilização do Ponto de Equilíbrio e a Margem de Segurança nas relações com o método de custeio tanto em decisões pertencentes ao negócio quanto em decisões especiais (novos pedidos, novos clientes, etc.); além de identificar e verificar o comportamento dos custos com unidades, lotes, produtos e custos compartilhados.

3. [ANÁLISE DE DESEMPENHO-EFICIÊNCIA] As informações de custos são utilizadas para a formação de indicadores de eficiência produtiva e de qualidade?

Objetivo: Verificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados em indicadores de eficiência produtiva e de qualidade.

4. [REDUÇÃO DE CUSTOS] Este departamento utiliza informações de custos para políticas de redução de custos?

Objetivo: Verificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a formação de indicadores de eficiência produtiva e de qualidade.

5. [DECISÕES NA PRODUÇÃO] Como as informações de custos são utilizadas com o propósito de formação e planejamento do *mix* de produção e dos lotes e *setup's*?

Objetivo: Verificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a tomada de decisões na produção, verificando as relações com o consumo de recursos.

6. [DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS E SERVIÇOS] Como as informações de custos são utilizadas para o propósito de desenvolvimento de novos produtos e serviços?

Objetivo: Verificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados na definição das características de desenvolvimento de novos produtos e serviços; além de verificar possíveis combinações com outros artefatos.

7. [ANÁLISE DE VALOR] Os métodos de custeio são utilizados para identificar e eliminar processos produtivos e de suporte que não agregam valor?

Objetivo: Identificar e verificar quais dos métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para a análise de valor entre os processos produtivos e de suporte; e como os processos que não agregam valor são eliminados.

Bloco C – Propósitos e informações adicionais sobre o uso dos métodos de custeio.

1. A empresa conhece quais são os métodos de custeio utilizados pelos concorrentes?

Objetivo: Identificar no segmento que a empresa atua quais são os métodos de custeio utilizados pelas empresas concorrentes e para quais propósitos estas utilizam.

2. A empresa utiliza a prática de análise de custos dos concorrentes?

Objetivo: Identificar, caso a empresa pratique análise de custos de concorrentes, qual dos métodos de custeio utilizados pela empresa são combinados com artefatos de gestão estratégica de custos.

3. Como ocorre a decisão de manter ou descontinuar produtos e processos?

Objetivo: Identificar qual dos métodos de custeio adotados pela empresa é utilizado para o propósito de manter ou descontinuar os produtos.

4. Os métodos de custeio são utilizados para praticar políticas de bônus ou participações nos resultados?

Objetivo: Identificar e verificar qual a relação dos métodos de custeio adotados pela empresa com a prática de política de bônus ou participações dos resultados.

5. A empresa terceiriza algum de seus processos utilizando como decisão informações de custos?

Objetivo: Identificar como os métodos de custeio influenciam nas decisões de terceirização de processos.

6. Como a informação de custos é utilizada para gerir a capacidade ociosa na produção?

Objetivo: Identificar como os métodos de custeio adotados pela empresa são utilizados para mensurar a capacidade ociosa.

7. Como os custos com desperdícios, reprocessamento e refugo são mensurados?

Objetivo: Identificar como os custos com desperdícios, reprocessamento e refugo são considerados nos métodos de custeio adotados pela empresa.

8. Analisando a cadeia de valor, as informações de custos são utilizadas para mensurar os recursos consumidos pelos processos de logística de entrada, processamento e saída?

Objetivo: Identificar como as informações provenientes dos métodos de custeio são utilizadas para o propósito de gestão da cadeia de valor.

9. Existe algum outro propósito no qual as informações de custos são utilizadas neste departamento e que não foi abordado nesta entrevista?

Objetivo: Identificar propósitos adicionais de uso dos métodos de custeio não abordados na entrevista.

APÊNDICE 4 - Glossário (orientação para as entrevistas)

Alocação: atribuição de custos indiretos aos produtos ou a outros objetos de custeio, em que há o processo de rateio (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 174).

Apropriação: atribuição de custos diretos aos produtos ou a outros objetos de custeio, sem qualquer processo de alocação ou rateio (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 174).

Custeio por Absorção Integral (Pleno): método de custeio no qual tanto os custos quanto as despesas são atribuídos no custo dos produtos (GUERREIRO, 2011, p. 23; SOUZA; DIEHL, 2009, p. 102; VARTANIAN, 2000, p. 10).

Custeio por Absorção Parcial: método de custeio no qual são atribuídos ao custo do produto os custos variáveis e fixos de fabricação (GUERREIRO, 2011, p. 20; MARTINS; ROCHA, 2010, 103; HORNGREN, 2012, p. 302; NOREEN et al., 2011, 207). As despesas (Administrativas, Comerciais e Financeiras) neste método de custeio são atribuídas diretamente ao resultado.

Custeio por Atividades: método de custeio que mensura o custo das atividades e dos recursos (PLAYER et al., 1997, p.3). No Custeio por Atividades os custos são inicialmente atribuídos a atividades e posteriormente aos produtos e serviços de acordo com o consumo das atividades (MAHER, 2001, p. 280; LANEN et al., 2011, p. 319).

Custeio Variável: método de custeio no qual somente os custos variáveis são atribuídos aos produtos (SOUZA; DIEHL, 2009, p. 105; GUERREIRO, 2011, p. 24; MARTINS; ROCHA, 2010, p. 65; HORNGREN et al., 2012, p. 301). Os custos fixos no método de Custeio Variável são tratados como despesas do período, da mesma maneira como as despesas administrativas, comerciais e financeiras.

Custo: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 2010, p. 25); ou seja, é a expressão monetária de consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 9). Trata-se da parcela produtiva que é transferida ao produto (SOUZA; DIEHL, 2009, p. 10).

Custos Diretos: são custos que podem ser fácil e diretamente identificados ao objeto de custeio (ex. produtos) que se deseja custear (SOUZA; DIEHL, 2009, p. 17; SILVA, 2007, p. 62). Para que um custo seja considerado direto, a mensuração não precisa, necessariamente, ser exata, basta que tenha um alto grau de precisão (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 39).

Custos Fixos: são os custos que não afetam seu montante em razão da alteração do volume de produção, dentro de determinado intervalo (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 21). Estes custos apresentam alteração em seu montante quando há alteração no nível de capacidade produtiva.

Custos Indiretos: são custos que não podem ser facilmente identificados ao objeto de custeio (ex. produtos) (SOUZA; DIEHL, 2009, p. 17, SILVA, 2007, p. 62). Desta maneira, os custos indiretos são apropriados de forma indireta aos produtos, ou seja, mediante estimativas, critério de rateio, previsão de comportamentos, entre outros (MARTINS, 2010, 79).

Custos Variáveis: são os custos que são afetados em seu montante de maneira direta pelo volume de produção, dentro de determinado intervalo (HORNGREN, 2012, p. 30; MARTINS; ROCHA, 2010, p. 25).

Despesa: bem ou serviço consumido diretamente ou indiretamente para a obtenção de receitas (MARTINS, 2010, p. 25); ou seja, é a expressão monetária de consumo ou da utilização de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da transferência produtos, mercadorias e serviços aos clientes no processo de geração de receita (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 17).

Margem Bruta: corresponde ao montante resultante da confrontação das receitas líquidas junto aos custos variáveis e fixos dos produtos vendidos. Trata-se da referência de lucratividade no método de Custeio por Absorção Parcial.

Margem de Contribuição: corresponde à receita de vendas menos os custos variáveis dos produtos vendidos e menos as despesas variáveis de vendas (GUERREIRO, 2011, p. 24); o montante resultante consiste na contribuição de cada produto para a cobertura dos custos e despesas fixas da empresa (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 66). Trata-se da referência de lucratividade no método de Custeio Variável.

Margem de Segurança: condição no qual a empresa pode reduzir suas quantidades vendidas ou reduzir as receitas com vendas sem apresentar prejuízos

Margem Operacional: corresponde ao montante resultante da confrontação das receitas líquidas junto aos custos e as despesas, ambos variáveis e fixos. Trata-se da referência de lucratividade no método de Custeio por Absorção Pleno.

Métodos de custeio: diz respeito à composição do valor de custo de uma entidade objeto de custeio do interesse do gestor (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 44); ou seja, o método de custeio consiste na consideração de quais elementos devem ou não compor o custo de um produto, cliente, processo entre outros objetos de custeio do interesse do gestor.

Objeto de custeio: são todas as entidades nas quais seja útil ou necessário mensurar seus custos. Produtos e clientes são típicos objetos de custeio, no qual as empresas mensuram seus custos.

Ponto de Equilíbrio: quantidade de produtos vendidos ou as receitas com vendas necessárias para cobrir os custos e despesas para que a empresa não incorra em prejuízo e nem em lucro.

ANEXO

Protocolo ético de pesquisa

Senhor XXXX

Diretor Corporativo da XXXXXXXXXX

Prezado senhor,

Em primeiro lugar queremos agradecer pela recepção proporcionada por ocasião da nossa visita para fins de apresentação do projeto de Mestrado. Foi uma reunião produtiva e elucidativa. Além disso, gostaríamos de agradecer a atenção e gentileza por ter permitido acesso à sua organização.

Na ocasião, como item de nossa apresentação, colocamos que o trabalho seria guiado de acordo com procedimentos éticos relacionados à pesquisa de campo, de forma a assegurar a qualidade do trabalho, sob o princípio de que a pesquisa não pode em nenhuma hipótese prejudicar aqueles que participam; ao invés disso o pesquisador deve oferecer um retorno à organização procurando ajudá-la em áreas de sua atuação.

Nesse sentido, estamos encaminhando o protocolo ético de pesquisa para apreciação. Esse documento contempla os procedimentos que serão realizados em sua organização - descrição das condutas éticas. Informamos que estamos disponíveis para eventuais alterações que a empresa julgue necessário, inclusive quanto à devolutiva do resultado da pesquisa como reciprocidade.

Esperamos ter esclarecido os pontos referentes ao projeto e nos colocamos à disposição para eventuais esclarecimentos adicionais. Mais uma vez, muito obrigado pela atenção.

PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA

Protocolo baseado em Nascimento (2011).

A empresa XXXXXXXX concorda em participar como empresa do trabalho de campo relativo ao projeto de pesquisa de dissertação de Mestrado **“Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de Estudo de Casos múltiplos”**.

A natureza do projeto possui as seguintes diretrizes:

ESCOPO

(1) O objetivo do estudo é analisar e **verificar a que propósitos os métodos de custeio são utilizados**. Os principais focos de atenção compreendem identificar: **a) Para quais propósitos os métodos de custeios são utilizados? b) Como os métodos de custeio são utilizados para atender os propósitos de uso? c) Por que determinados métodos de custeio são usados para determinados propósitos em detrimento aos demais métodos?**

(2) Definições: métodos de custeio são utilizados para a mensuração de custos, relacionando quais e como os custos devem ou não ser incluídos nos custos de produtos e serviços. Os métodos de custeio descritos na literatura são: Custeio por Absorção – Parcial e Pleno, Custeio Variável e Custeio por Atividades. Estes métodos de custeio são utilizados para distintos propósitos como avaliação de estoques, formação de preços, análise de lucratividade, entre vários outros.

(3) Foco da pesquisa - Propósitos de utilização dos métodos de custeio.

PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Os procedimentos que serão realizados compreendem entrevistas, análise documental e observações.

(4) Descrição da empresa – Fase preliminar para a compreensão da empresa, seus produtos, clientes, ambiente regulatório, organograma, sistemas contábeis e de controle.

(5) Entrevistas- As entrevistas serão realizadas com colaboradores sendo adotados os seguintes procedimentos:

a) As entrevistas têm um tempo de duração entre 60 a 90 minutos. Inicialmente o participante falará de sua formação e experiência com métodos de custeio na empresa. Após, o participante será arguido pelas questões propostas relacionadas ao tema.

b) O entrevistado tem o direito de negar a responder quaisquer questões colocadas sem providenciar justificativas.

c) Não há riscos na participação da pesquisa e será garantido o sigilo dos participantes.

(6) Análise de documentos- Compreende os aspectos relacionados a relatórios gerenciais e outros documentos administrativos.

TEMPO DE PERMANÊNCIA DO PESQUISADOR NA EMPRESA

Inicialmente o pesquisador visitará a empresa durante **três ou quatro** dias por semana e após a consolidação das informações iniciais e das entrevistas, esta frequência será reduzida. Será necessário indicar um colaborador da empresa para ficar responsável pelo contato com o pesquisador. As entrevistas serão realizadas de acordo com a disponibilidade de agenda dos entrevistados.

PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Esta pesquisa é regida pelos princípios relativos ao consentimento informado, tendo em conta não prejudicar a empresa e as pessoas que nela trabalham e a confidencialidade. Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar confidencialidade dos participantes da pesquisa e da empresa:

a) Não haverá a identificação dos participantes e da empresa nos relatórios da pesquisa. Além disso, expressões que possam por essa identificação em risco não serão usadas.

b) Nenhum outro membro da organização terá acesso às informações discutidas durante as entrevistas.

- c) O pesquisador se compromete a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião das observações realizadas.
- d) Após a transcrição da entrevista, caso o entrevistado queira, poderá ter acesso às informações para solicitar omissões que possam deixá-lo desconfortável. O entrevistado **terá 2 semanas** para comunicar qualquer inconveniente. Depois de decorrido este prazo, o pesquisador assume que o entrevistado concorda com as informações fornecidas na entrevista.
- e) Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência do entrevistado.
- f) As gravações serão destruídas após um ano de conclusão do projeto.
- g) Os papéis de trabalho (sem identificação) serão mantidos durante cinco anos em ambiente seguro.

BENEFÍCIOS PARA A ORGANIZAÇÃO

Como reciprocidade às empresas estudadas, o pesquisador oferece como benefício à divulgação dos resultados alcançados por meio de apresentações a ser combinado após a conclusão dos trabalhos.

Este projeto será realizado como parte das exigências para a obtenção do grau de Mestre em Controladoria e Contabilidade do mestrando Anderson Ferreira Pinzan sob a orientação do professor Dr. Welington Rocha.